



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 19515.723167/2013-01
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 2401-004.593 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 07 de fevereiro de 2017
Matéria IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF
Recorrentes AON HOLDINGS CORRETORES DE SEGUROS LTDA
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 2008

DECADÊNCIA. MULTA ISOLADA. JUROS DE MORA EXIGIDOS ISOLADAMENTE. ART. 173, I, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL (CTN).

No caso da aplicação de multa isolada, à fonte pagadora, pela falta de retenção ou recolhimento do imposto que estava obrigada a reter, e da cobrança de juros de mora lançados isoladamente, não há que se falar em antecipação de pagamento por parte do sujeito passivo. Para fins de contagem do prazo decadencial, aplica-se ao lançamento do crédito tributário a regra geral contida no art. 173, inciso I, do CTN.

DECADÊNCIA. IMPOSTO SOBRE A RENDA INCIDENTE EXCLUSIVAMENTE NA FONTE. BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO. ART. 173, I, DO CTN.

Na ausência de comprovação de pagamento antecipado, que tenha conexão com o fato gerador da obrigação tributária, aplica-se ao lançamento do imposto sobre a renda incidente exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, a regra geral de contagem do prazo decadencial prevista no art 173, inciso I, do CTN.

RENDIMENTOS DO TRABALHO. BÔNUS. APORTES EM PLANO DE PREVIDÊNCIA. CARTÕES DE INCENTIVO DE VENDA. TRIBUTAÇÃO.

O pagamento de remuneração variável a empregados, autônomos e diretores não empregados, por meio de aportes em conta de fundo de previdência privada e de cartões de incentivos de vendas, está sujeito à incidência do imposto sobre a renda na fonte, por constituir rendimento do trabalho assalariado ou não assalariado, conforme o beneficiário.

RENDIMENTOS DO TRABALHO. FALTA DE RETENÇÃO OU RECOLHIMENTO. OBRIGAÇÃO DA FONTE PAGADORA. MULTA ISOLADA.

Após o encerramento do período de apuração, a responsabilidade pelo pagamento do respectivo imposto passa a ser do beneficiário dos rendimentos, embora cabível a aplicação, à fonte pagadora, da multa isolada pela falta de retenção ou recolhimento prevista no art. 9º da Lei nº 10.426, de 2002, mantida pela Lei nº 11.488, de 2007.

MULTA QUALIFICADA. INTENÇÃO DOLOSA. MARGEM DE DÚVIDA. FALTA DE COMPROVAÇÃO PELA AUTORIDADE LANÇADORA.

Exige-se para a aplicação de penalidade mais gravosa a demonstração pela autoridade lançadora da intenção firme do infrator de praticar a conduta ilícita perante o Fisco, não deixando margem de dúvida a respeito da existência do dolo.

Não demonstrada pela fiscalização a ocorrência das condições que permitam a majoração da multa de ofício, proporcional e isolada, até o importe de 150%, cabe afastar a qualificação da penalidade, reduzindo-a ao patamar trivial de 75%.

Recursos de Ofício Negado e Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso de ofício e do recurso voluntário. Por unanimidade, negar provimento ao recurso de ofício; votaram pelas conclusões os conselheiros Cleberson Alex Friess, Maria Cleci Coti Martins, Márcio de Lacerda Martins e Miriam Denise Xavier Lazarini. Por voto de qualidade, dar provimento parcial ao recurso voluntário para reduzir as penalidades, multa de ofício proporcional e multa isolada ao patamar trivial em casos de lançamento de ofício (75%), nos termos do voto vencedor. Vencidos o relator e os conselheiros Carlos Alexandre Tortato, Andréa Viana Arrais Egypto e Luciana Matos Pereira Barbosa, que davam provimento ao recurso voluntário, acolhendo a preliminar de decadência da competência 12/08. Vencidos os conselheiros Maria Cleci Coti Martins, Márcio de Lacerda Martins e Miriam Denise Xavier Lazarini, que negavam provimento ao recurso voluntário e mantinham a qualificadora da multa. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Cleberson Alex Friess.

(assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier Lazarini - Presidente

(assinado digitalmente)

Rayd Santana Ferreira - Relator

(assinado digitalmente)

Cleberson Alex Friess - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Miriam Denise Xavier Lazarini, Carlos Alexandre Tortato, Cleberson Alex Friess, Marcio de Lacerda Martins, Andréa Viana Arrais Egypto, Maria Cleci Coti Martins, Luciana Matos Pereira Barbosa e Rayd Santana Ferreira.

Relatório

AON HOLDINGS CORRETORES DE SEGUROS LTDA, contribuinte, pessoa jurídica de direito privado, já qualificada nos autos do processo administrativo em referência, teve contra si lavrado o Auto de Infração referente ao Imposto de Renda Retido na Fonte devido pela autuada, incidentes sobre a falta de recolhimento do imposto na fonte sobre pagamentos a beneficiários não identificados, c/c com multa isolada e juros isolados, em relação ao período de 01/2008 a 12/2008, conforme Termo de Verificação Fiscal, às e-fls. 112/134, e demais documentos que instruem o processo.

Trata-se de Auto de Infração, lavrado em 06/01/2014 (AR de fl. 635), nos moldes da legislação de regência, contra a contribuinte acima identificada, constituindo-se crédito tributário no valor consignado na folha de rosto da autuação.

Com mais especificidade, a exigência do presente crédito tributário encontra guarida nas seguintes Autuações:

I - Da multa isolada e dos juros de mora cobrados isoladamente - em razão da falta de retenção e recolhimento do IRRF no pagamento de remuneração variável a seus empregados e contribuintes individuais. Tais pagamentos se davam por meio de depósitos em conta de previdência privada e em crédito em cartões de premiação e estavam relacionados às remunerações variáveis por cumprimento de metas a empregados, diretores não empregados e autônomos. Tais remunerações decorrem de rendimento do trabalho assalariado (para os empregados) e não-assalariado (para os diretores não empregados e autônomos).

A multa isolada qualificada (de 150%) se justifica pelo fato de a empresa ter agido, em tese, dolosamente tendente a impedir o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador do IRRF, ao fazer pagamento de remunerações via cartões de premiação e informando tais valores na contabilidade como despesa com marketing e propaganda, e também, em tese, praticou fraude, ao agir dolosamente tendente a modificar as características do fato gerador do IRRF, ao depositar os valores de comissões e bônus em previdência privada, conforme artigos 71, inciso I e 72 da Lei nº 4.502/64.

II - Do Imposto de Renda exclusivamente na fonte sobre alíquota de 35% - diante da ausência de indicação do(s) beneficiário(s) dos valores pagos através das notas fiscais de serviços emitidas pelas empresas Salles Adan & Assoc Merk de Incentivos Ltda. e IBPG Consultoria Serv Marketin e Comunicação Ltda., para distribuição de "premiações" aos colaboradores da empresa por cumprimento de metas, mesmo sendo intimada duas vezes para indicar os beneficiários;

A não apresentação individualizada dos valores por beneficiários ensejou o entendimento de pagamento por pessoa jurídica a pessoa não identificada, sujeitando a empresa ao Imposto de Renda exclusivamente na fonte de 35% sobre a base reajustada, conforme dispõe o artigo 61 da Lei nº 8.981/95 e o artigo 74 da Lei nº 8.383/91.

A multa qualificada (de 150%) se justifica pelo fato de a empresa ter agido, em tese, dolosamente tendente a impedir o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador do IRRF, ao fazer pagamento de remunerações via cartões de premiação e informando tais valores na contabilidade como despesa com marketing e

propaganda. Essa atitude é considerada uma sonegação, conforme o inciso I do artigo 71 da Lei nº 4.502/64.

A contribuinte, regularmente intimada, apresentou impugnação suscitando, basicamente, a decadência do crédito tributário lançado, bem como a inaplicabilidade da multa qualificada.

Por sua vez, a 5ª Turma da DRJ em São Paulo/SP entendeu por bem rechaçar parte da exigência fiscal pertinente aos fatos geradores ocorrido no período de 31/01/2008 a 30/11/2008, atingidos pela decadência com base no artigo 173, I do CTN, mantendo o crédito atinente à competência 31/12/2008, inclusive com a manutenção da multa de 150%, o fazendo sob a égide dos fundamentos inseridos no Acórdão nº 16-64.800/2015, de e-fls. 792/811, sintetizados na seguinte ementa:

*"ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE
- IRRF*

Ano-calendário: 2008

*RENDIMENTOS DO TRABALHO ASSALARIADO.
TRIBUTAÇÃO.*

As contribuições aportadas pela empresa no Fundo FGB e os pagamentos aos empregados por meio de cartões de incentivos de vendas devem sofrer a incidência do IRRF, pois constituem rendimentos do trabalho assalariado.

DOLO E FRAUDE. MULTA QUALIFICADA.

As operações engendradas pela contribuinte visando, dolosamente, impedir a ocorrência do fato gerador do imposto e a tributação correspondente, justifica a aplicação da multa qualificada de 150%.

DOLO E FRAUDE. DECADÊNCIA.

Considerando a ocorrência de dolo e fraude, a contagem do prazo decadencial (de 5 anos) inicia-se no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Tendo sido parte do crédito tributário formalizado após o prazo decadencial, exonera-se a exigência correspondente.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte."

Em observância ao disposto no artigo 34 do Decreto nº 70.235/72 e alterações introduzidas pelas Leis nºs 8.748/1993 e 9.532/97, c/c a Portaria MF nº 03/2008, a autoridade julgadora de primeira instância recorreu de ofício da decisão encimada, que declarou procedente em parte o lançamento fiscal.

Inconformada com parte da Decisão recorrida, a contribuinte apresentou Recurso Voluntário, às e-fls. 827/850, procurando demonstrar sua improcedência em relação ao crédito mantido, desenvolvendo em síntese as seguintes razões.

Após breve relato das fases processuais, bem como dos fatos que permeiam o lançamento, resumidamente requer o acolhimento da decadência, igualmente, quanto aos juros de mora, suscitando, ainda, a ausência de dolo, fraude ou simulação e, por conseguinte, o descabimento da multa isolada/qualificada.

Preliminarmente, no que tange o reconhecimento da decadência quanto aos juros de mora, contrapõe-se a decisão *a quo*, alegando ter deixado de exonerar da exigência fiscal tal rubrica em relação ao período considerado decaído.

Esclarece terem sidos rechaçados as seguintes exigências pela autoridade julgadora de primeira instância: a multa qualificada, multa isolada e juros isolados, impondo sejam excluídos, igualmente, os juros de mora calculados sobre o imposto devido do mesmo período. Pugna, assim, que este conselho expressamente exclua os referidos juros.

Suscita a inconsistência das acusações imputadas à recorrente, especialmente quanto a ausência de provas de dolo, fraude ou simulação, sobretudo quando, a partir de um único Mandado de Procedimento Fiscal, terem sido lavrados quatros autuações diferentes, com conclusões diversas por parte da autoridade lançadora.

Repisa que em todos os autos originados do mesmo MPF, chegou a conclusão pela existência, em tese, de dolo, fraude ou simulação, porém, lastreadas em acusações divergentes, ou seja, a fiscalização não logrou demonstrar o intuito doloso, não havendo consenso sobre qual a conduta dolosa.

Alega não existir prova cabal, tanto menos robusta, da suposta fraude, invocando a aplicação da Súmula 14 do então 1º Conselho de Contribuintes, conforme determina o Art. 72, §4º da Portaria nº 256/2009 (Antigo Regimento Interno do CARF).

A corroborar seu entendimento, suscita a contribuinte não ter agido com o intuito doloso, uma vez ter feito constar das folhas de pagamentos os valores pagos aos segurados a título de previdência privada e premiações, além de ter emitido notas fiscais, ou seja, para incorrer na conduta fraudulenta e/ou dolosa deveria ter agido completamente ao contrário.

Explicita que não promoveu a retenção e o respectivo recolhimento do Imposto de Renda na Fonte por entender que os valores pagos aos segurados empregados e contribuintes individuais não integram o conceito de remuneração.

A fazer prevalecer seu entendimento, traz à colação jurisprudência administrativa e doutrina amparando seu pleito, no sentido de que a mera indicação de dolo ou fraude por parte da autoridade fazendária não tem o condão de comprovar a conduta dolosa de maneira cabal e inequívoca, impondo a comprovação do evidente intuito de fraude.

Relativamente ao plano de previdência privada, insurge-se à exigência fiscal consubstanciada na peça vestibular do feito, invocando o artigo 202, §2º da CF e os artigos 68 e 69 da Lei Complementar 109/2001, os quais contemplam que os valores depositados pela contribuinte a título de previdência privada não podem sofrer qualquer tributação, razão pela qual não poderia ser exigida a retenção do IR sobre os referida importâncias.

Sustenta inexistir qualquer comprovação por parte da fiscalização de que os aportes realizados nos planos de previdência complementar referiam-se a comissões, pois como já dito em tópico anterior, cada autuação tem um fundamento diferente. Opõe-se, igualmente, à conclusão de que os planos deixaram de observar a finalidade de previdência, em razão da

possibilidade dos segurados realizarem resgates, ou seja, o fato de haver autorizações para resgate não desvirtua a natureza do plano.

No tocante aos valores pagos por meio de cartões de premiação, alega a contribuinte não ter natureza salarial, porquanto o trabalhador só receberá o prêmio se atingir a meta proposta, não sendo pagos se não houve o cumprimento das metas, na linha da jurisprudência do TST e entendimentos doutrinários, transcritos na peça recursal.

Elabora explanação acerca do princípio do formalismo moderado na esfera administrativa e da revisão de ofício, nos termos do §2º do art. 63 da Lei 9.784/99, objetivando o conhecimento e apreciação de suas razões a propósito da multa isolada, aduzido somente nesta fase recursal.

Opõe-se à aplicação da multa isolada, sob o argumento de que a redação anterior do inciso II do artigo 44 da Lei nº 9.430/96 contemplava as multas de 75% e 150%, podendo ser aplicadas culminadas pelo artigo 9º da Lei nº 10.426/02, esteio da pretensão fiscal, teve seu texto alterado pela Lei nº 11.488/07, não se sujeitando mais a contribuinte a penalidade constante no inciso II da nova redação, bem como da multa do inciso I.

Suscita a inaplicabilidade da penalidade isolada quanto ao crédito tributário não decaído, trazendo a baila jurisprudência administrativa quanto à matéria.

Pugna pelo reconhecimento do descabimento da multa qualificada, sobretudo por não ter incorrido em dolo, fraude ou simulação, como exaustivamente mencionado nos itens anteriores.

Por fim, requer o conhecimento e provimento do seu recurso, para desconsiderar o Auto de Infração, tornando-o sem efeito e, no mérito, sua absoluta improcedência.

Não houve apresentação de contrarrazões.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Rayd Santana Ferreira - Relator

Presente o pressuposto de admissibilidade, por ser tempestivo, conheço do recurso voluntário e passo ao exame das alegações recursais.

Muito embora tenhamos por costume analisar primeiramente o Recurso de Ofício, em razão da peculiaridade do caso, contemplaremos neste primeiro momento o Recurso Voluntário, uma vez que, prosperando a tese do contribuinte, a remessa oficial resta prejudicada.

Não obstante as substanciosas razões de fato e de direito suscitadas pela contribuinte em sua peça recursal, o ponto nodal da demanda se restringe a analisar uma alegação, passível de macular do lançamento fiscal:

QUALIFICAÇÃO DA MULTA

Aduz a recorrente que é impossível admitir a qualificação da multa, como fez o agente fiscal, porquanto a recorrente não obrou com dolo, fraude ou simulação, não tendo cometido qualquer das condutas descritas nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964.

Dessa forma, merece guarida a pretensão da contribuinte, consoante restou muito bem explicitado no voto vencedor do Acórdão nº 2401-004.592, o qual me filiei na oportunidade, da lavra do Conselheiro Cleberson Alex Friess, exarado por esta Turma nos autos do processo nº 19515.720388/2014-09, de onde peça vênia para transcrever excerto e adotar como razões de decidir, *in verbis*:

"32. Aduz a recorrente em seu recurso voluntário que é inadmissível a qualificação da multa, como fez o agente fiscal, porquanto ausente o dolo, a fraude ou a simulação, não tendo cometido qualquer das condutas descritas nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964.

33.A multa isolada e a multa proporcional, as quais estão previstas, respectivamente, no art. 9º da Lei nº 10.426, de 2002, e no inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, admitem a elevação do percentual básico de 75%. Em ambos os casos, o respectivo dispositivo de lei faz alusão ao § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, que cuida da duplicação do percentual, equivalente a 150%:

Lei nº 10.426, de 2002 Art. 9º Sujeita-se à multa de que trata o inciso I do caput do art. 44 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, duplicada na forma de seu § 1º, quando for o caso, a fonte pagadora obrigada a reter imposto ou contribuição no caso de falta de retenção ou recolhimento, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

(...)

Lei nº 9.430, de 1996 Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

(...)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

(...)(GRIFEI)

34. Por sua vez, os arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 1964, acima mencionados, estão assim redigidos:

Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

35. Apesar do critério básico de aplicação da multa de ofício, equivalente a 75% sobre o valor principal, a legislação prevê a denominada multa qualificada, em que há uma duplicação do percentual padrão, quando evidenciada pela fiscalização sonegação, fraude ou conluio, cuja gravidade do comportamento lesivo do infrator enseja uma reprimenda punitiva mais severa, como forma de castigar o transgressor e desestimular condutas afins por parte de outros sujeitos passivos.

36. Para essa elevação do percentual básico é condição indispensável a acusação identificar elementos subjetivos na conduta do infrator, porquanto tanto a simulação quanto a fraude pressupõem o dolo, sendo insuficiente para cogitar da hipótese tão somente a materialidade da conduta.

37.Vale dizer que a sonegação, fraude ou mesmo o conluio devem possuir base probatória autônoma, pela qual se demonstra a vontade livre e consciente do infrator em praticar as condutas ilícitas, em prol de, ao final e ao cabo, viabilizar a supressão ou redução do tributo.

38.Pois bem. Em síntese, a fiscalização resumiu a justificativa para a exasperação do percentual das multas nos termos abaixo:

"(...) pelo fato da empresa ter agido, em tese, dolosamente tendente a impedir o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador do IR retido na fonte, ao fazer pagamento de remunerações via cartões de premiação e informando tais valores na contabilidade como despesa com marketing e propaganda, e também, em tese, praticou fraude, ao agir dolosamente tendente a modificar as características do fato gerador do IR fonte ao depositar os valores de comissões e bônus em previdência privada, conforme os arts. 71 inciso I e 72 da Lei nº 4.502/1964:(...)" **[multa isolada, fls. 576]** "(...) pelo fato da empresa ter agido, em tese, dolosamente tendente a impedir o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador do IR retido na fonte, ao fazer pagamento de remunerações via cartões de premiação e informando tais valores na contabilidade como despesa com marketing e propaganda, e sendo essa atitude considerada uma sonegação, conforme o inciso I do art. 71 da Lei nº 4.502/1964:(...)"**[multa proporcional, fls. 582]** (GRIFEI)

39.Ainda que a tese de dolo, fraude ou simulação não possa ser irrefutavelmente afastada pelo conjunto probatório acostado aos autos, entendo que as provas trazidas pela autoridade lançadora - a qual tem o dever de fazer prevalecer os fatos que alega na hipótese de aplicação de penalidade mais gravosa - não comprovam efetiva e cabalmente a existência do elemento subjetivo ilícito na conduta da recorrente.

39.1Em caso de dúvida, não restando convencido o julgador que houve a intenção deliberada do fiscalizado em impedir a ocorrência do fato gerador do imposto sobre a renda, ou de excluir ou modificar suas características essenciais, deve-se afastar a qualificação da penalidade de ofício.

40.Nessa linha de raciocínio, chamou-me a atenção a utilização pelo agente fiscal da expressão "em tese", conforme sublinhado no texto copiado, quando da sua narrativa a respeito da conduta perpetrada pela empresa autuada.

40.1Isso porque não se está diante de um contexto de comunicação de possível cometimento de crime ao Ministério Público, mas sim da aplicação concreta de sanção pecuniária em dobro para a multa prevista em lei.

40.2A toda a evidência, para tal exarcebação da penalidade exige-se da autoridade lançadora total segurança na tarefa de demonstrar, por meio dos elementos de prova juntados aos autos, a existência da intenção firme do infrator de atuar com dolo, fraude ou simulação perante o Fisco.

41. *Verifico que a recorrente não deixou de contabilizar os desembolsos efetuados relacionados ao crédito tributário exigido, estando integralmente registrados na escrituração contábil, mesmo que se possa argumentar que alguns dos lançamentos estão localizados em contas com nomenclatura menos apropriada a sua natureza jurídica.*

41.1 *De qualquer forma, em nenhum momento, a fiscalização questionou ou demonstrou a idoneidade da documentação que lhe foi apresentada, inclusive as notas fiscais de repasse de créditos de aumento de performance e produtividade aos trabalhadores recompensados pela empresa. Neste último caso, a falta de identificação dos beneficiários dos pagamentos é que ensejou a tributação extraordinária do imposto sobre a renda, com base de cálculo reajustada, na alíquota de 35%.*

42. *A realização de depósitos em contas de previdência privada, assim como os créditos mediante cartões de benefícios para premiações pelo atingimento de metas, não são formas ilícitas, proibidas pela lei.*

42.1 *Por isso, a linguagem de provas utilizada pela fiscalização não tem o condão de afastar a possibilidade de planejamento fiscal pela autuada, amparada em uma interpretação jurídica, equivocada é verdade, de que os aportes efetuados nas contas de previdência privada e os valores pagos por meio de cartões de premiação escapariam à incidência do imposto sobre a renda, por não se enquadrarem tais desembolsos no conceito de remuneração ou salário.*

43. *Destaco que os fatos narrados pela autoridade fiscal podem evidenciar indícios da ocorrência de conduta fraudulenta ou sonegação e, dessa maneira, suficientes para confecção de representação fiscal para fins penais dirigida ao Ministério Público Federal. Em vista disso, talvez, o uso da expressão "em tese" pelo fiscal autuante.*

44. *Entretanto, a existência de indícios de crime tributário não autoriza sem as justificativas materiais apropriadas a imposição de penalidade de ofício qualificada, a qual demanda a comprovação minudente de uma das hipóteses de aplicação dessa sanção mais gravosa.*

45. *Na esfera penal a sociedade tem o direito de ver devidamente apuradas eventuais condutas delituosas, cuja instrução probatória permitirá demonstrar, com os meios disponíveis, a verdade possível dos fatos.*

46. *Por outro lado, na hipótese de qualificação da multa, além da descrição dos fatos ocorridos, as provas indispensáveis e contundentes para justificar a duplicação do percentual da penalidade devem ser carreadas aos autos pelo agente fiscal, via de regra, no momento da formalização do auto de infração, dados os limites existentes para a produção da prova no curso do processo administrativo tributário.*

47. Assim, penso que faltou à autoridade lançadora estabelecer, em relação aos específicos valores lançados, uma liame indubitável entre os elementos de sua convicção da conduta ilícita do sujeito passivo e o cometimento de fraude ou sonegação, mediante ação dolosa, nos moldes previstos na Lei nº 4.502, de 1964.

48. Dessa feita, não demonstrada a ocorrência das condições que permitam a majoração da multa de ofício, até o importe de 150%, deve-se afastar a qualificação da penalidade oficiosa, reduzindo a multa para o patamar trivial em casos de lançamento de ofício, no percentual de 75%.

49. O percentual trivial de 75% aplica-se à multa de ofício proporcional aplicada sobre o lançamento de ofício relativo ao imposto sobre a renda incidente sobre os pagamentos a beneficiários não identificados, conforme art. 61 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, bem como ao lançamento de ofício da multa isolada, exigida com base no art. 9º da Lei nº 10.426, de 2002 (fls. 118, 128 e 499)."

Conforme acima explicitado, entendo que deve ser afastada a qualificação da multa.

DECADÊNCIA

A contribuinte foi cientificada da autuação em 06/01/2014 (AR, fl. 635), sendo os fatos geradores de 31/01/2008 à 31/12/2008.

Consoante se infere dos autos, uma vez afastada a multa qualificada, conclui-se pelo conhecimento de ofício da pretensa decadência. Do exame dos elementos que instruem o processo, constata-se que o Acórdão recorrido, inobstante as sempre bem fundamentadas razões de direito dos ilustres julgadores recorridos, apresenta-se em descompasso com o entendimento consolidado no Superior Tribunal de Justiça, especialmente nos autos de Recurso Repetitivo, de observância obrigatória por este Colegiado, como passaremos a demonstrar.

O exame dessa matéria impõe sejam levadas a efeito algumas considerações, senão vejamos.

O Código Tributário Nacional em seu artigo 173, caput, e inciso I, determina que o prazo para se constituir crédito tributário é de 05 (cinco) anos, contados do exercício seguinte àquele em que poderia ter sido lançado, *in verbis*:

“Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I – do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado; [...]”

Com mais especificidade, o artigo 150, § 4º, do CTN, contempla a decadência para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação, nos seguintes termos:

“Art. 150 O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade,

tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

[...]§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.”

Primeiramente vale salientar que a decisão de piso considerou 90% do crédito decaído pela contagem do art. 173, inciso I, do CTN., em números importa dizer do crédito de aproximadamente R\$ 7.500.000,00, mantiveram apenas R\$ 350.000,00 relativos ao fato gerador de 31/12/2008.

O núcleo da questão reside exatamente nesses três artigos, ou seja, qual deles deve prevalecer para as contribuições previdenciárias, tributos sujeitos ao lançamento por homologação.

Indispensável ao deslinde da controvérsia, mister se faz elucidar, resumidamente, as espécies de lançamento tributário que nosso ordenamento jurídico contempla, como segue.

Primeiramente destaca-se o **lançamento de ofício ou direto**, previsto no artigo 149 do CTN, onde o fisco toma a iniciativa de sua prática, por razões inerentes a natureza do tributo ou quando o contribuinte deixa de cumprir suas obrigações legais. Já o **lançamento por declaração ou misto**, contemplado no artigo 147 do mesmo Diploma Legal, é aquele em que o contribuinte toma a iniciativa do procedimento, ofertando sua declaração tributária, colaborando ativamente. Ao fim, o **lançamento por homologação**, inscrito no artigo 150 do Códex Tributário, em que o contribuinte presta as informações, calcula o tributo devido e promove o pagamento, ficando sujeito a eventual homologação por parte das autoridades fazendárias.

Dessa forma, estando o Imposto de Renda Retido na Fonte sujeito ao lançamento por homologação, defende parte dos julgadores e doutrinadores que a decadência a ser aplicada seria aquela constante do artigo 150, § 4º, do CTN, levando-se em consideração a natureza do tributo atribuída por lei, independentemente da ocorrência de pagamento, entendimento compartilhado por este conselheiro. Neste sentido temos jurisprudências do STJ:

TRIBUTÁRIO. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. IRRF. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRESCRIÇÃO. LC 118/05. INCIDÊNCIA. AÇÕES AJUIZADAS APÓS A SUA VIGÊNCIA. ENTENDIMENTO FIRMADO EM REPERCUSSÃO GERAL NO RE 566.621/RS E, PELO STJ, NO RESP REPETITIVO 1.291.394/RS. (Publicação DJe 15/09/2014 Julgamento 4 de Setembro de 2014 Relator Ministro HUMBERTO MARTINS)

Ou seja, a regra para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação é o artigo 150, § 4º, do Código Tributário, o qual somente não prevalecerá nas hipóteses de ocorrência de dolo, fraude ou conluio, o que ensejaria o deslocamento do prazo decadencial para o artigo 173, inciso I, do mesmo Diploma Legal.

Não é demais lembrar que o lançamento por homologação não se caracteriza tão somente pelo pagamento. Ao contrário, trata-se, em verdade, de um procedimento complexo, constituído de vários atos independentes, culminando com o pagamento ou não.

Observe-se, pois, que a ausência de pagamento não desnatura o lançamento por homologação, especialmente quando a sujeição dos tributos àquele lançamento é conferida por lei. E, esta, em momento algum afirma que assim o é tão somente quando houver pagamento.

Não fosse assim, o que se diria quando o contribuinte apura prejuízos e não tem nada a recolher, ou mesmo quando encontra-se beneficiado por isenções e/ou imunidades, onde, em que pese haver o dever de elaborar declarações pertinentes, informando os fatos geradores dos tributos dentre outras obrigações tributárias, deixa de promover o pagamento do tributo em razão de uma benesse fiscal?

Cabe ao Fisco, porém, no decorrer do prazo de 05 (cinco) anos, contados do fato gerador do tributo, nos termos do artigo 150, § 4º, do CTN, proceder à análise das informações prestadas pelo contribuinte homologando-as ou não, quando inexistir concordância. Neste último caso, promover o lançamento de ofício da importância que imputar devida.

Aliás, como afirmado alhures, a regra nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação é o prazo decadencial insculpido no artigo 150, § 4º, do CTN, o qual dispôs expressamente os casos em que referido prazo deslocar-se-á para o artigo 173, inciso I, na ocorrência de dolo, fraude ou simulação comprovados. Somente nessas hipóteses a legislação específica contempla a aplicação de outro prazo decadencial, afastando-se a regra do artigo 150, § 4º. Como se constata, a toda evidência, a contagem do lapso temporal em comento independe de pagamento.

Ou seja, comprovando-se que o contribuinte deixou efetuar o recolhimento dos tributos devidos e/ou promover o auto-lançamento com dolo, utilizando-se de instrumentos ardilosos (fraude e/ou simulação), o prazo decadencial será aquele inscrito no artigo 173, inciso I, do CTN. Afora essa situação, não se cogita na aplicação daquele dispositivo legal. É o que se extrai da perfunctória leitura das normas legais que regulamentam o tema.

Por outro lado, alguns julgadores e doutrinadores entendem que somente aplicar-se-ia o artigo 150, § 4º, do CTN quando comprovada a ocorrência de recolhimentos relativamente ao fato gerador lançado, seja qual for o valor. Em outras palavras, a homologação dependeria de antecipação de pagamento para se caracterizar, e a sua ausência daria ensejo ao lançamento de ofício, com observância do prazo decadencial do artigo 173, inciso I.

Ressalta-se, ainda, o entendimento de outra parte dos juristas, suscitando que o artigo 150, 4º, do Código Tributário Nacional, prevalecerá quando o contribuinte promover qualquer ato tendente a apuração da base de cálculo do tributo devido, seja pelo pagamento, escrituração contábil, declaração do imposto em documento próprio, etc. Melhor elucidando, o contribuinte deverá adotar algum procedimento com o fito de apurar o tributo para que pudesse se cogitar em “homologação”.

Afora posicionamento pessoal a propósito da matéria, por entender que as contribuições previdenciárias devem observância ao prazo decadencial do artigo 150, § 4º, do Códex Tributário, independentemente de antecipação de pagamento, salvo quando comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, o certo é que a partir da alteração do Regimento

Interno do CARF (artigo 62A), introduzida inicialmente pela Portaria MF nº 586/2010, os julgadores deste Colegiado estão obrigados a “reproduzir” as decisões do STJ tomadas por recurso repetitivo, razão pela qual deixaremos de abordar aludida discussão, mantendo a tese que a aplicação do dispositivo legal retro depende da existência de recolhimentos do mesmo tributo no período objeto do lançamento, na forma decidida por aquele Tribunal Superior nos autos do Resp nº 973.733/SC, assim ementado:

“PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: Resp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato impositivo, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs.

91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

5. *In casu*, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação **ex lege** de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos impositivos ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008."

Na esteira desse raciocínio, uma vez delimitado pelo STJ e, bem assim, pelo Regimento Interno do CARF que nos lançamentos por homologação a antecipação de pagamento é indispensável à aplicação do instituto da decadência, nos cabe tão somente nos quedar a aludida conclusão e constatar ou não a sua ocorrência.

In casu, porém, despidiendas maiores elucubrações a propósito da matéria, uma vez que a simples análise dos autos nos leva a concluir pela existência de antecipação de pagamento, **por tratar-se, em parte, de salário indireto, portanto, diferenças de retenções, eis que a contribuinte promoveu a retenção sobre a remuneração reconhecida (salário normal), fato relevante para a aplicação do instituto, nos termos da decisão do STJ acima ementada, a qual estamos obrigados a observar.**

Não bastasse o argumento do parágrafo anterior, consta dos autos modelo analítico dinâmico dos valores de retenção informados em Dirf, demonstrando os valores retidos e a diferença a recolher (e-fls 138/270), ou seja, não resta dúvida quanto o pagamento (retenção) antecipada do tributo.

Entendo que estando decaído o direito de lançar o imposto, ou seja, inexistente no mundo jurídico, não caberia lançar a multa, portanto sendo indevida sua aplicação.

Destarte, tendo a fiscalização constituído o crédito em **06/01/2014**, com a devida ciência da contribuinte constante da folha de rosto das autuações, a exigência fiscal resta totalmente fulminada pela decadência, relativamente aos fatos geradores ocorridos no período de **01/01/2008** a **31/12/2008**, os quais se encontram fora do prazo decadencial inscrito no dispositivo legal supra, impondo seja decretada a improcedência do feito.

RECURSO DE OFÍCIO

Presente o pressuposto de admissibilidade, em razão do crédito desonerado se encontrar sob o manto do limite de alçada, conheço do recurso de ofício e passo a análise da matéria posta nos autos.

Conforme se depreende dos autos do processo, o recurso de ofício sob análise contempla a discussão quanto à decadência parcial do lançamento pela aplicação do art. 173, inciso I, do CTN.

Com mais especificidade, a autoridade julgadora de primeira instância entendeu por bem decretar a decadência parcial do lançamento em face das seguintes constatações insertas no bojo do Acórdão recorrido, *in verbis*:

"Quanto ao prazo decadencial e o seu termo de início, dispõe o artigo 150 do CTN que:

"Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

(...)

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação" (grifei).

Conforme § 4º do artigo 150 do CTN, a contagem do prazo decadencial de 5 anos inicia-se, em princípio, na data da ocorrência do fato gerador. No entanto, na ocorrência de dolo, fraude ou simulação, como no caso em tela, a contagem inicia-se no "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado", nos termos do artigo 173, inciso I, do CTN, in verbis:

"Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

(...)".

Com relação aos fatos geradores de 31/01/2008 a 30/11/2008, a fiscalização, como bem argumenta a impugnante, já poderia ter efetuado os lançamentos (de IRRF e consectários) no próprio ano de 2008. Assim, o primeiro dia do exercício seguinte é, de fato, 01/01/2009, decaindo o direito de lançar em 01/01/2014.

Quanto ao fato gerador de 31/12/2008, no entanto, a fiscalização só poderia efetuar os lançamentos a partir de 2009. Assim, para este fato gerador, o primeiro dia do exercício seguinte é 01/01/2010 (e não 01/01/2009), decaindo o direito de lançar em 01/01/2015 (e não 01/01/2014).

Assim considerando que os lançamentos foram cientificados à contribuinte em 06/01/2014 (AR, fl. 635), há que se exonerar, por haverem sido atingidos pela decadência, os créditos tributários relativos aos fatos geradores de 31/01/2008 a 30/11/2008, mantendo-se os relativos ao fato gerador de 31/12/2008.

Cumpre observar que no processo nº 19515.723164/2013-60 (autuação de Contribuições Previdenciárias, ano-calendário de 2008), decorrente da mesma ação fiscal, a alegação de decadência foi totalmente rejeitada por os lançamentos haverem sido cientificados à contribuinte em 30/12/2013."

Ocorre que, no recurso voluntário a contribuinte contesta a existência de dolo, fraude ou simulação, inclusive mencionando o art. 150 do CTN e pugna pela manifestação desse Conselho quanto a decadência sobre os juros.

Na esteira deste entendimento, resta prejudicada a análise da decadência pelo 173, I, do CTN, como o julgador de primeira instância entendeu, não fazendo qualquer sentido adentrar à aludida questão, **impondo seja negado provimento ao recurso de ofício, por outros fundamentos.**

Apesar de ter o entendimento vencedor quanto a negativa ao recurso de ofício, o fundamento majoritário será melhor elucidado nos termos do voto vencedor.

Por todo o exposto, estando o Auto de Infração, *sub examine*, em parcial consonância com as normas legais que regulamentam a matéria, VOTO NO SENTIDO DE:

1) CONHECER DO RECURSO DE OFÍCIO, e, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

2) CONHECER DO RECURSO VOLUNTÁRIO, e DAR-LHE PROVIMENTO, **no sentido de decretar a decadência dos fatos geradores referentes ao período remanescente de 31/12/2008**, pelas razões de fato e de direito acima esposadas.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Rayd Santana Ferreira.

Voto Vencedor

Conselheiro Cleberson Alex Friess - Redator Designado

Dirirjo do Ilustre Relator a respeito da decadência do crédito tributário, consoante fundamentos a seguir expostos.

Antes, porém, reforço que o Processo nº 19515.723167/2013-01, ora sob exame, e o Processo nº 19515.720388/2014-09, de minha relatoria, por se tratarem de processos conexos formalizados em face do sujeito passivo, foram julgados na mesma sessão deste Colegiado, a fim de manter a coerência decisória.

Decadência

Conforme resumido pelo Relator, o crédito tributário lançado pela fiscalização é composto de:

- (i) multa isolada, aplicada nos termos do art. 9º da Lei nº 10.462, de 2002, e dos juros de mora cobrados isoladamente, devido à falta de retenção e recolhimento, a título de antecipação, do imposto sobre a renda, incidente sobre rendimentos do trabalho assalariado e não assalariado, conforme o beneficiário; e
- (ii) imposto sobre a renda incidentes exclusivamente na fonte, na alíquota de 35% (trinta e cinco por cento), sobre pagamentos efetuados pela pessoa jurídica a beneficiário não identificado, acrescido dos juros de mora e da multa de ofício proporcional.

No primeiro caso (i), não se trata de tributo, e sim de penalidade pecuniária mais juros de mora cobrados isoladamente.

Em visto disso, não há que se falar em antecipação de pagamento por parte do sujeito passivo para fins de aplicação da regra de contagem do prazo decadencial contida no § 4º do art. 150 do CTN.

Tampouco o cômputo do prazo de decadência pode estar vinculado ao direito de lançar o imposto, porquanto após a data fixada para a entrega da Declaração de Ajuste Anual (DAA) pelas pessoas físicas beneficiárias dos pagamentos, a fonte pagadora responde apenas pela multa isolada e pelos juros de mora cobrados isoladamente. Será exigido de ofício o imposto do contribuinte, caso não tenha oferecido os rendimentos à tributação na sua declaração de pessoa física.

Portanto, para fins de contagem do prazo decadencial, há que se aplicar a regra geral do inciso I do art. 173 do CTN, mantendo-se harmonia com o decidido no REsp nº 973.733/SC, submetido ao rito dos recursos repetitivos.

Tendo em conta a ciência do auto de infração em 6/1/2014, encontram-se fulminados pela decadência apenas os fatos geradores correspondentes ao período de 31/1/2008 a 30/11/2008.

No que tange à segunda hipótese (ii), cuida-se de tributação extraordinária do imposto sobre a renda, a alíquota de 35%, que possui regra de incidência tributária específica (art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995).

No âmbito do lançamento dos tributos por homologação, como ora se examina, a tarefa prescrita em lei de antecipar o pagamento demanda do sujeito passivo a realização de uma série de procedimentos a partir da confrontação entre o fato jurídico e a regra-matriz de incidência tributária.

Sob esse prisma, não localizei nos autos a existência de pagamento antecipado que mantenha conexão com os fatos geradores associados ao crédito tributário lançado pela fiscalização, portanto aptos a atrair a aplicação do § 4º do art. 150 do CTN.

Logo, na ausência de pagamento ou antecipação impõe-se a aplicação do inciso I do art. 173 do CTN, na esteira do REsp nº 973.733/SC, contando-se o termo inicial do prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Novamente, considerando a ciência do auto de infração em 6/1/2014, encontram-se fulminados pela decadência tão somente os fatos geradores correspondentes ao período de 31/1/2008 a 30/11/2008.

Observo que as conclusões acima expostas independem da análise do dolo, fraude ou simulação na conduta do sujeito passivo.

Ressalto também que a decisão de piso, diferentemente do alegado pela recorrente, exonerou os juros cobrados isoladamente, no período de jan a nov/2008 (Quadro às fls. 811).

Dessa feita, embora com a adoção de fundamentos parcialmente distintos, cabe NEGAR provimento ao RECURSO DE OFÍCIO e confirmar a exoneração do crédito tributário.

Recurso Voluntário

Examinada a decadência, o crédito tributário mantido cinge-se aos fatos geradores na data 31/12/2008, abrangendo imposto sobre renda, juros e multa de ofício, além da multa isolada e dos juros de mora exigidos isoladamente.

A respeito da qualificação da multa de ofício, o Ilustre Relator já transcreveu o meu entendimento pessoal sobre a questão controvertida, a partir do voto proferido no Acórdão nº 2401-004.592, relativo ao Processo nº 19515.720388/2014-09.

Como se vê, minha conclusão foi pela redução das penalidades, decorrentes da falta de recolhimento do imposto (multa de ofício proporcional) e da não retenção e

recolhimento do imposto sobre a renda na fonte (multa isolada), ao patamar trivial em casos de lançamento de ofício (75%).

Quanto aos demais argumentos de mérito da defesa, reporto-me simplesmente ao exame que fiz no julgamento do Processo nº 19515.720388/2014-09, concernente aos anos-calendário 2009 e 2010, cujos fundamentos do voto são integralmente aplicáveis como razões de decidir para o ano-calendário 2008, tendo em vista a correlação de fatos e elementos de prova:

"Mérito

a) Aportes em Previdência Privada (Fundo Garantidor de Benefícios - FGB)

8. O art. 68 da Lei Complementar nº 109, de 29 de maio de 2001, dispõe sobre as contribuições do empregador, em benefício de seus empregados, a entidades de previdência privada:

Art. 68. As contribuições do empregador, os benefícios e as condições contratuais previstos nos estatutos, regulamentos e planos de benefícios das entidades de previdência complementar não integram o contrato de trabalho dos participantes, assim como, à exceção dos benefícios concedidos, não integram a remuneração dos participantes. (grifou-se)

(...)

9. Acontece que a fiscalização constatou que os aportes efetuados pela recorrente em um plano tradicional, denominado de Fundo Garantidor de Benefícios (FGB), não correspondiam a depósitos com as finalidades específicas da previdência privada complementar, destinados à formação de reservas garantidoras de benefício futuro.

10. Com efeito, durante a fase investigatória do procedimento de auditoria, o agente fiscal identificou na escrituração contábil da empresa contas que evidenciavam o pagamento de bônus ou comissões por vendas. De acordo com o relato fiscal, as despesas com os bônus e as provisões de bônus foram escrituradas nas contas 3119814 (Provisão de bônus) e 3119830 (Provisão de Contra).

10.1 Essa contas contábeis, assim como outras correlatas, foram analisadas pela autoridade lançadora, que solicitou, por meio de termos de intimações e reintimações, esclarecimentos e documentos comprobatórios da origem dos lançamentos na contabilidade (fls. 35/38, 57/60 e 68/71).

11. A par dessa frente de investigação, foi desenvolvida diligência fiscal na pessoa jurídica Itaú Vida e Previdência S/A (antiga Unibanco Aig Previdência), com o fim de que ela apresentasse dados e informações sobre os planos de previdência contratados pela patrocinadora, ora recorrente, tais como contratos, tipos de plano, contribuições dos participantes e

da instituidora e pedidos e valores resgatados pelos beneficiários, relativamente aos planos de previdência privada corporativa (fls. 567/568).

11.1 Em resposta à intimação, a Itaú Vida e Previdência S/A apresentou as informações e documentos solicitados, tendo sido entregue uma cópia do relatório à empresa fiscalizada, para subsidiar a sua análise.

11.2 De acordo com as informações prestadas, foi identificada a existência dos seguintes planos de previdência complementar empresarial: PGBL (Plano Garantidor de Benefício Livre), VGBL (Vida Gerador de Benefício Livre) e FGB.

11.3 Desses planos, a autoridade fiscal concluiu que os planos PGBL e VGBL constituíam-se em fundos destinados a garantir uma renda previdenciária, estando disponíveis a totalidade dos empregados, administradores ou sócios da recorrente, mediante adesão facultativa.

12. Por outro lado, ao confrontar e avaliar as informações e os dados coletados, o agente fiscal chegou a opinião diversa com relação ao plano FGB. Diferentemente dos outros planos, o FGB estava sendo utilizado como uma espécie de conta corrente para o pagamento de remuneração variável a empregados, autônomos e diretores, decorrente de bônus pelas vendas, em nítido descompasso com a sua finalidade previdenciária.

12.1 Contrariando as regras básicas para esse tipo de investimento, foram constatados resgates quase que em seguida aos aportes realizados pelo empregador, em contas individualizadas, para a previdência privada.

13. Os nomes dos beneficiários, as datas, os valores das contribuições distribuídas e outras informações referentes aos aportes ao plano FGB foram juntadas aos autos às fls. 502/556.

14. Em contraponto à acusação fiscal, a recorrente conduz a sua defesa em termos superficiais, carente de uma refutação convincente, em linguagem apropriada de provas, que os valores identificados na sua contabilidade, a título de remuneração variável mediante bônus, não foram destinados aos aportes no plano FGB.

15. É relevante enfatizar que o agente fiscal examinou contas contábeis, expediu intimações e realizou diligência na entidade de previdência complementar, confrontando, ao final, as informações e os dados obtidos. Apoiado em um conjunto indiciário consistente, afirmou a existência do fato jurídico-tributário, mediante o ato de lançamento expedido devidamente motivado.

15.1 A mera negativa do autuado, sem o mínimo suporte em contraprova da inocorrência do pagamento aos colaboradores de valores a título de remuneração variável em forma de aportes nas contas de previdência privada, é insuficiente para demonstrar a inexistência do fato gerador do

imposto sobre renda, hipótese que invoca como fundamento à sua pretensão.

16. *A possibilidade de resgates nos planos de previdência, via de regra condicionados a prazos de carência, é aspecto que não possui uma relevância absoluta para o deslinde da questão.*

16.1 *É claro que a rotina de resgates totais ou parciais é mais um indício para a convicção sobre a natureza dos fatos jurídicos, no sentido do desvirtuamento da utilização do fundo de previdência.*

16.2 *Porém, o aspecto essencial é o fato gerador do imposto sobre a renda, que se dá com a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica resultado do produto do trabalho, mais especificamente, no caso sob exame, em face dos pagamentos de remunerações variáveis devidas aos trabalhadores pelos serviços prestados à empresa, mediante aportes no plano de previdência FGB.*

17. *A respeito do aspecto material da hipótese de incidência do imposto sobre a renda, é salutar reproduzir o que dispõe a Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988:*

(...).

Art. 2º O imposto de renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos.

Art. 3º O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos arts. 9º a 14 desta Lei.

§ 1º Constituem rendimento bruto todo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidos em dinheiro, e ainda os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados.

(...)

§ 4º A tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.

(...)

Art. 7º Ficam sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, calculado de acordo com o disposto no art. 25 desta Lei:

I - os rendimentos do trabalho assalariado, pagos ou creditados por pessoas físicas ou jurídicas;

II - os demais rendimentos percebidos por pessoas físicas, que não estejam sujeitos à tributação exclusiva na fonte, pagos ou creditados por pessoas jurídicas.

(...)

18. *Percebe-se que o imposto não incide somente sobre a renda auferida, mas também sobre os proventos de qualquer natureza, desde que representando acréscimo patrimonial, revelador de capacidade contributiva.*

18.1 *Especificamente na hipótese de rendimentos do trabalho, a base de cálculo não está restrita aos conceitos de salário, remuneração ou salário-de-contribuição previstos na legislação trabalhista e previdenciária, ainda que haja uma correlação entre as dimensões econômicas aferidas para a tributação.*

18.2 *Quero dizer assim que compõem os "rendimentos do trabalho", para fins da incidência do imposto sobre a renda, mesmo os ganhos não habituais ou eventuais obtido em retribuição do trabalho que configuram acréscimo patrimonial, incorporados ou não ao salário ou remuneração do beneficiário, ressalvadas as hipóteses de isenção expressamente previstas na legislação tributária.*

19. *Dessa feita, em que pese a nomenclatura utilizada para os pagamentos, os aportes da empresa no Fundo FGB estão sujeitos à incidência, na fonte, do imposto sobre a renda, nos termos dos incisos I e II do art. 7º da Lei nº 7.713, de 1988, na medida em que equivalem, conforme a natureza do beneficiário, a rendimentos do trabalho assalariado ou não assalariado.*

19.1 *Em nível infralegal, a previsão da tributação encontra-se reproduzida pelos arts. 624 e 628 do Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR/99), veiculado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999.*

b) Cartões de Incentivos de Vendas (CASH CARD)

20. *Pelas mesmas razões expostas linhas acima, sobre o conceito de "rendimentos do trabalho", para fins da incidência do imposto sobre renda, tenho como certo que as comissões de vendas, na forma em que foram pagas, mediante cartões de incentivos, são fatos geradores do tributo, constituindo-se em rendimento do trabalho, vinculados à remuneração e ao cumprimento de metas pelos colaboradores pessoas físicas, e destinadas a retribuir os serviços prestados à pessoa jurídica (fls. 137/141 e 605/718).*

21. *Tais parcelas não possuem natureza indenizatória ou compensatória de maneira a escapar do campo de incidência do imposto, tampouco existe regra isentiva prevista na legislação tributária.*

22. *Estão sujeitos também, portanto, os pagamentos efetuados mediante cartões de incentivos de vendas à incidência do imposto sobre a renda na fonte, consoante disposto nos arts. 624 e 628 do RIR/99, cuja matriz legal localiza-se nos incisos I e II do art. 7º da Lei nº 7.713, de 1988.*

c) Multa isolada (art. 9º da Lei nº 10.426, de 2002)

23. *Como linhas inaugurais, digo que não se deve confundir: (i) a penalidade isolada estabelecida no art. 9º da Lei nº 10.426, de 2002, ora em debate, aplicável à fonte pagadora dos rendimentos do trabalho assalariado ou não assalariado; e (ii) a multa de ofício proporcional imposta na hipótese de não recolhimento do imposto sobre a renda pelo beneficiário dos rendimentos recebidos, a qual é exigida com fulcro no inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.*

24. *Para melhor visualização da questão, transcrevo a redação dos dispositivos citados, à época dos fatos geradores:*

Lei nº 10.426, de 2002

Art. 9º Sujeita-se à multa de que trata o inciso I do caput do art. 44 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, duplicada na forma de seu § 1º, quando for o caso, a fonte pagadora obrigada a reter imposto ou contribuição no caso de falta de retenção ou recolhimento, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Parágrafo único. As multas de que trata este artigo serão calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição que deixar de ser retida ou recolhida, ou que for recolhida após o prazo fixado.

Lei nº 9.430, de 1996

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

(...)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

(...)

25. *É uma só a ligação existente entre os preceptivos legais. A remissão pelo art. 9º da Lei nº 10.426, de 2002, diz*

respeito ao percentual de 75% (setenta e cinco por cento) ou, duplicado, de 150% (cento e cinquenta por cento) previsto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, para fins de determinação do aspecto quantitativo da penalidade isolada.

26. *Daí porque equivocada a linha de compreensão da recorrente acerca da aplicação das penalidades, no sentido de que se a multa do inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, é calculada sobre o imposto devido e, após o prazo de entrega da declaração de ajuste anual pelo beneficiário dos rendimentos, o imposto não mais é cobrado da fonte pagadora, deixaria de existir a base de cálculo necessária para a multa isolada (parágrafo único do art. 9º da Lei nº 10.426, de 2002).*

27. *Ao contrário do que pretende a recorrente, cuidando os dispositivos legais mencionados de penalidades distintas, não há que se cogitar que a aplicação da multa isolada estabelecida no art. 9º da Lei nº 10.426, de 2002, esteja condicionada ao não oferecimento dos rendimentos à tributação por parte do beneficiário.*

28. *Igualmente parece-me inviável a tese de que a Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, ao promover a alteração do comando inserto no art. 9º da Lei nº 10.426, de 2002, teria afastado a aplicação da multa isolada na fonte pagadora, pela inexistência da base cálculo para a penalidade.*

29. *É que as alterações promovidas pela Lei nº 11.488, de 2007, tanto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, quanto no art. 9º da Lei nº 10.426, de 2002, não acarretaram reflexo na penalidade isolada deste último dispositivo.*

29.1 *A Lei nº 10.426, de 2002, cuida de penalidade pelo descumprimento de obrigação de retenção e recolhimento do imposto pela fonte pagadora, na qualidade de responsável tributário.*

29.2. *Já o art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, disciplina a multa em face do sujeito passivo contribuinte, beneficiário dos rendimentos, que deixa de recolher ou declarar o tributo devido.*

29.3 *Reforço, por fundamental para a compreensão, que a conexão entre os dispositivos refere-se unicamente aos percentuais de 75% e 150%.*

30. *A fim de robustecer tal ponto de vista, reproduzo "in verbis" trecho do voto vencedor da Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo, no âmbito do Acórdão nº 9202-003.582, de 3 de março de 2015, proferido em sessão da 2ª Turma do Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), o qual complementa, desse modo, as minhas razões de decidir quanto à matéria objeto do recurso voluntário:*

(...)

A penalidade em tela foi instituída pela Medida Provisória nº 16, de 27/12/2001, convertida na Lei nº 10.426, de 2002, que assim estabelecia, em sua redação original:

“Art.9º. Sujeita-se às multas de que tratam os incisos I e II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, a fonte pagadora obrigada a reter tributo ou contribuição, no caso de falta de retenção ou recolhimento, ou recolhimento após o prazo fixado, sem o acréscimo de multa moratória, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Parágrafo único. As multas de que trata este artigo serão calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição que deixar de ser retida ou recolhida, ou que for recolhida após o prazo fixado.”

O dispositivo acima não deixa a menor brecha para que se entenda que a penalidade nele prevista poderia ser exigida de outra forma, que não a isolada. Com efeito, a penalidade está sendo aplicada à fonte pagadora, que não é a beneficiária dos rendimentos, portanto resta descartada qualquer possibilidade de cobrança desta multa juntamente com o imposto, cujo ônus, repita-se, não é da fonte pagadora, e sim do beneficiário. Confirmando esse entendimento, o parágrafo único especifica a base de cálculo da multa, que nada mais é que o tributo que deixou de ser retido ou recolhido.

O art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, por sua vez, tinha a seguinte redação:

“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I. de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II. cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

§1º As multas de que trata este artigo serão exigidas: I juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos;

II. isoladamente, quando o tributo ou a contribuição houver sido pago após o vencimento do prazo previsto, mas sem o acréscimo de multa de mora;

III. isoladamente, no caso de pessoa física sujeita ao pagamento mensal do imposto (carnê-leão) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de fazê-lo, ainda que não tenha apurado imposto a pagar na declaração de ajuste;

IV. isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;

V. isoladamente, no caso de tributo ou contribuição social lançado, que não houver sido pago ou recolhido.

(...)"

Como se pode constatar, o art. 44, acima, não trata de multas incidentes sobre imposto cobrado por meio de responsabilidade tributária de fonte pagadora, e sim de penalidades que recaem diretamente sobre o imposto exigido do sujeito passivo, na qualidade de contribuinte, que relativamente ao Imposto de Renda é o próprio beneficiário dos rendimentos. Nesse passo, nenhuma das modalidades de exigência elencadas no § 1º se amolda à exigência estabelecida no art. 9º da Lei nº 10.426, de 2002, portanto não há que se falar que este último dispositivo tenha se referido ao art 44 da Lei nº 9.430, de 1996, para tomar de empréstimo algo além dos percentuais nele estabelecidos – 75% e 150%. Isso porque a problemática que envolve as modalidades de exigência das penalidades constantes do § 1º do art. 44 – vinculadas ao imposto ou exigidas isoladamente – não se coaduna com a multa por falta de retenção na fonte. Esta, quando exigida, obviamente será isolada, eis que o principal ou seja, o imposto, será cobrado não da fonte pagadora, mas sim, repita-se, do beneficiário dos rendimentos

Com estas considerações, constata-se que a referência feita pelo art. 9º, da Lei nº 10.426, de 2002, aos incisos I e II, do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, está focada nos incisos I e II do caput, e não nos incisos I e II do § 1º, do contrário estar-se-ia atribuindo à fonte pagadora o papel de sujeito passivo contribuinte do tributo, e não o de mera intermediária entre este e o Fisco, responsabilidade esta conferida por lei.

Ora, se os incisos I e II do caput do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, tratam de penalidades aplicáveis ao sujeito passivo na qualidade de contribuinte, que no caso do Imposto de Renda é o próprio beneficiário dos rendimentos, e o art. 9º da Lei nº 10.426, de 2002, trata exclusivamente de multa por descumprimento da obrigação de reter e recolher o tributo, aplicável à fonte pagadora na qualidade de responsável, o único elemento

passível de empréstimo, do art. 44 para o art. 9º, diz respeito efetivamente aos percentuais de 75% ou 150%. Com efeito, não existe qualquer outro liame entre os dois dispositivos legais.

Corroborando este entendimento, a Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 16, de 27/12/2001, que foi convertida na Lei nº 10.426, de 2002, encaminhada ao Congresso Nacional, assim esclarece:

“Os arts. 7º a 9º ajustam as penalidades aplicáveis a diversas hipóteses de descumprimento de obrigações acessórias relativas a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, reduzindo-as ou, no caso do art. 9º, instituindo nova hipótese de incidência, preenchendo lacuna da legislação anterior.”
(grifei)

O texto acima não deixa dúvidas, no sentido de que o art. 9º, da Lei nº 10.426, de 2002, trata unicamente de multa por descumprimento de obrigação acessória pela fonte pagadora, portanto descarta-se a sua exigência juntamente com o respectivo imposto, cujo ônus é do beneficiário dos rendimentos. Ademais, fica patente que se trata de nova hipótese de incidência, o que também a desvincula definitivamente das hipóteses de incidência elencadas no § 1º, do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, eis que estas já existiam no ordenamento jurídico muito antes do advento da Medida Provisória nº 16, de 2001.

Com a edição da Medida Provisória nº 351, de 22/01/2007, convertida na Lei nº 11.488, de 15/06/2007, foi alterado o art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, dentre outras finalidades, para extinguir a multa de ofício incidente sobre o pagamento de tributo ou contribuição fora do prazo, desacompanhado de multa de mora. Dito dispositivo legal passou a ter a seguinte redação:

"Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

*II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:
(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;
(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (...)”

Assim, o art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, foi reformulado, mantendo-se a aplicação das multas de ofício vinculadas ao tributo, nos percentuais de 75% e 150%, a primeira mantida no inciso I, do caput, e a segunda não mais abrigada no inciso II, do caput, mas sim no inciso I, do §1º. O inciso II, do caput, que anteriormente continha a multa no percentual de 150%, passou a prever a multa isolada, no percentual de 50%, nos casos de falta de pagamento do carnê-leão e de falta de pagamento do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido devido por estimativa (alíneas “a” e “b”).
Quanto à multa isolada pelo pagamento de tributo ou contribuição fora do prazo sem o acréscimo de multa de mora, esta foi extinta.

Observe-se que a extinção da multa isolada acima destacada, levada a cabo pela nova redação do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, promovida pela Lei nº 11.488, de 2007, não tem qualquer reflexo nas multas do art. 9º, da Lei nº 10.426, de 2002, eis que, conforme já patentado no presente voto, os dois dispositivos legais tratam de penalidades distintas, o primeiro disciplinando as exigências em face do sujeito passivo contribuinte, que no caso do Imposto de Renda é o beneficiário dos rendimentos, e o segundo regulamentando a incidência pelo descumprimento de obrigação de retenção e recolhimento do tributo pela fonte pagadora, na qualidade de responsável. Como ficou assentado, a conexão entre os dois dispositivos diz respeito unicamente aos percentuais de 75% e 150%.

Tanto é assim que o art. 9º teve de sofrer também um ajuste, em função da realocação da multa de 150% (do caput para o § 1º). Ademais, também havia neste dispositivo a previsão de aplicação de multa de ofício à fonte pagadora, pelo recolhimento em atraso do Imposto de Renda Retido na Fonte, sem o acréscimo da multa de mora. Assim, na mesma linha da exclusão levada a cabo na nova redação do art. 44, esta penalidade teria de ser excluída do art 9º, já que não haveria sentido em permanecer no ordenamento jurídico apenas para apenar a fonte pagadora. Confira-se a alteração do art. 9º, promovida pela mesma Lei nº 11.488, de 2007:

Art. 9º Sujeita-se à multa de que trata o inciso I do caput do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, duplicada na forma de seu § 1º, quando for o caso, a fonte pagadora obrigada a reter imposto ou contribuição no caso de falta de retenção ou recolhimento, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Parágrafo único. As multas de que trata este artigo serão calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição que deixar de ser retida ou recolhida, ou que for recolhida após o prazo fixado.

Ora, se a multa pela falta de retenção e recolhimento na fonte houvesse sido efetivamente extinta, não haveria qualquer razão para que se alterasse o art. 9º, da Lei nº 10.426, de 2002, como foi feito acima. A alteração visa claramente adaptar esse dispositivo à nova topografia do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, o que de forma alguma sinaliza que dita penalidade teria sido extinta. Além disso, repita-se que a nova redação visou excluir a exigência de multa de ofício pelo recolhimento, pela fonte pagadora, do IRRF fora do prazo sem multa de mora, tal como ocorrera com penalidade semelhante, que antes também era imposta ao beneficiário do rendimento, relativamente ao recolhimento do principal. Assim, igualou-se a exoneração desta penalidade, tanto em face do sujeito passivo contribuinte da obrigação principal, como perante a fonte pagadora, na qualidade de responsável pela obrigação de reter e recolher o tributo. (...)”

31. *Exposta assim a questão controvertida, concluo não assistir razão à recorrente nos seus argumentos de defesa.”*

Conclusão

Ante o exposto, voto para NEGAR provimento ao RECURSO DE OFÍCIO e DAR PARCIAL provimento ao RECURSO VOLUNTÁRIO para reduzir as penalidades, multa de ofício proporcional e multa isolada, ao patamar trivial em casos de lançamento de ofício (75%).

É como voto.

(assinado digitalmente)

Cleberson Alex Friess.