



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16327.720110/2015-33
ACÓRDÃO	9101-007.279 – CSRF/1ª TURMA
SESSÃO DE	23 de janeiro de 2025
RECURSO	ESPECIAL DO CONTRIBUINTE
RECORRENTE	BRADESCO VIDA E PREVIDENCIA S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2010, 2011

IRRF. FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO. MULTA ISOLADA EXIGIDA DA FONTE PAGADORA. CABIMENTO.

Após o encerramento do período de apuração do Imposto de Renda, a responsabilidade pelo pagamento do tributo passa a ser do beneficiário dos rendimentos, sendo cabível a aplicação da multa isolada prevista no art. 9º da Lei nº 10.426, de 2002, em desfavor da fonte pagadora que deixou de proceder à retenção, independentemente de os rendimentos terem sido submetidos à tributação no ajuste.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial, vencidos os Conselheiros Edeli Pereira Bessa e Heldo Jorge dos Santos Pereira Júnior, que votaram pelo não conhecimento. No mérito, por unanimidade de votos, acordam em negar provimento ao recurso. Apresentou declaração de voto a Conselheira Edeli Pereira Bessa.

Assinado Digitalmente

Jandir Jose Dalle Lucca – Relator

Assinado Digitalmente

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Heldo dos Santos Pereira Júnior, Jandir José Dalle Lucca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício).

RELATÓRIO

1.Trata-se de Recurso Especial interposto por BRADESCO VIDA E PREVIDENCIA S/A em face do Acórdão nº 1201-005.557, de 09.12.2021, via do qual se decidiu negar provimento ao Recurso Voluntário.

2.O litígio versa sobre lançamento de multa isolada decorrente da falta de retenção na fonte do Imposto de Renda devido por ocasião de pagamentos nos anos 2010 e 2011 da remuneração de empregados, embora estes estivessem formalmente vinculados à empresa por meio de pessoas jurídicas das quais eram sócios, em configuração conhecida como “pejotização”. A exigência foi fundamentada no artigo art. 9º da Lei nº 10.426, de 2002 (com redação dada pelo art. 16 da Lei nº 11.488, de 2007).

3.A DRJ houve por bem, por unanimidade de votos, julgar improcedente a impugnação, decisão que motivou a interposição do Recurso Voluntário de fls. 1021/1052, desprovido pelo colegiado *a quo*, por maioria de votos, em aresto assim ementado:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2010, 2011

PEJOTIZAÇÃO. DISSIMULAÇÃO DE RELAÇÃO TRABALHISTA. FRAUDE.

O estabelecimento de relação empresária com pessoa jurídica para dissimular a relação trabalhista com o sócio da empresa contratada, caracterizada pela existência comprovada de pessoalidade, não eventualidade, onerosidade e subordinação na relação estabelecida, configura fraude com efeitos tributários e dá ensejo aos devidos lançamentos tributários para exigir o imposto de renda que deveria ter sido retido e as contribuições sociais previdenciárias incidentes sobre a remuneração dos empregados, bem como para impor as sanções tributárias correspondentes.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2010, 2011

IRRF. FALTA DE RETENÇÃO E DE RECOLHIMENTO. OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR DO IMPOSTO DE RENDA. MULTA ISOLADA.

Após o encerramento do período de apuração do Imposto de Renda, a responsabilidade pelo pagamento do tributo passa a ser do beneficiário dos rendimentos, sendo cabível a aplicação da multa isolada prevista no art. 9º da Lei nº 10.426/2002, em desfavor da fonte pagadora omissa.

4.Cientificada da decisão, a empresa contribuinte, suscitando omissões e contradição, opôs Embargos de Declaração, que foram rejeitados nos termos do despacho de fls. 1129/1133, e, posteriormente, apresentou Recurso Especial em relação às matérias **(1) nulidade por vício de motivação de lançamento embasado em mera presunção “hominis” – necessidade de demonstração individualizada da relação de emprego entre a autuada e os sócios das**

empresas de corretagem (paradigma 2401-004.063) e **(2) impossibilidade de lançamento da multa isolada prevista no art. 9º da Lei no 10.426/2002 após o decurso do prazo para entrega da Declaração de IR da pessoa física** (paradigmas 9202-001.886 e 9202-002.288), tendo o apelo sido parcialmente admitido apenas em relação à última, *ex vi* do despacho de fls. 1223/1236, decisão mantida pelo despacho de fls. 1270/1277, que rejeitou o agravo manejado pela interessada. Para maior clareza, confirmam-se os seguintes excertos do despacho de admissibilidade:

(1) nulidade por vício de motivação de lançamento embasado em mera presunção “hominis” – necessidade de demonstração individualizada da relação de emprego entre a autuada e os sócios das empresas de corretagem

(...)

Em suma, o apelo especial afirma que o acórdão recorrido não divisa nulidade em a autuação fiscal não ter demonstrado individualizadamente a relação de emprego entre a autuada e as pessoas físicas consideradas “empregados”, assim divergindo do paradigma nº 2401-004.063 que, diante de situação semelhante (sem demonstração individualizada da relação de emprego), reputou o lançamento nulo por ofensa ao art. 142 do CTN.

Contudo, o pronunciamento do Colegiado *a quo* foi de que a fiscalização logrou demonstrar “*procedimento padrão da empresa autuada*” aplicável a cada uma das pessoas apontadas (corretores), e que dito procedimento padrão continha os elementos caracterizadores de relação de emprego, portanto “suprindo” a demonstração individualizada para cada corretor. Na parte dedicada ao mérito o voto condutor detalha as características de tal “procedimento padrão”, confira-se:

(...)

O aresto registrou, ainda, que em tais condições a demonstração individualizada requerida pela defesa consistiria na “*enfadonha repetição do mesmo texto para cada um dos empregados enquadrados, o que seria contraproducente e desnecessário*”. Concluiu então que não havia nulidade por cerceamento de defesa, uma vez que “*a acusação fiscal está suficientemente clara em seus aspectos objetivos e subjetivos, não havendo qualquer óbice para a defesa do contribuinte [que] possui todos os insumos necessários para questionar o procedimento padrão imputado pela fiscalização e a lista dos empregados imputados, podendo inclusive fazer questionamentos individuais, caso queira*”.

O paradigma nº 2401-004.063, apreciando auto de infração outro, ressaltou a “*total generalidade*” do relatório fiscal por não haver “*qualquer explicação individualizada em relação às pessoas jurídicas ‘desqualificadas’*”. Tal entendimento não é automaticamente transponível para o presente feito, e não se pode cogitar como decidiria o Colegiado paradigmático diante das provas coligidas pela fiscalização neste caso (relatório do Ministério do Trabalho e Emprego, “acordo operacional”) e do “procedimento padrão” de contratação descrito pelo acórdão recorrido.

Portanto, não se pode afirmar que as decisões chegaram a conclusões diferentes apenas em função de interpretação divergente da norma.

Não demonstrado dissídio entre Turmas a ser dirimido em via especial, **deve-se negar seguimento à matéria (1).**

(2) impossibilidade de lançamento da multa isolada prevista no art. 9º da Lei no 10.426/2002 após o decurso do prazo para entrega da Declaração de IR da pessoa física

(...)

Extraem-se os fundamentos da decisão recorrida:

i) a fundamentação legal da multa em questão é a combinação do art. 44, inciso I, da Lei 9.430/1996 com o art. 9º da Lei nº 10.426/02, este último com a redação dada pelo art. 16 da Lei nº 11.488/07;

ii) o art. 9º da Lei nº 10.426/02 criou “nova hipótese de incidência de multa isolada”, em adição à prevista no inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996; e

iii) após o encerramento do período de apuração a responsabilidade pelo pagamento do imposto passa a ser da pessoa física, mas permanece a responsabilidade da fonte pagadora pela multa decorrente da falta de retenção/recolhimento no tempo devido (ainda que os rendimentos tenham sido submetidos à tributação “no ajuste”).

Nos casos paradigmáticos a questão de fundo era a mesma – possibilidade ou não de se exigir a multa isolada da fonte pagadora, por não-retenção/recolhimento do IR-Fonte, após o prazo de entrega da declaração de IR pelo beneficiário dos rendimentos. Também naqueles casos os julgadores analisaram o art. 44 da Lei no 9.430/1996 e o art. 9º da Lei no 10.426/2002, com redação dada pelo art. 16 da Lei no 11.488/2007.

Os paradigmas adotaram entendimento diametralmente oposto ao do acórdão *a quo*. Ambos aplicaram a retroatividade benigna, consignando: que quando decorrido o prazo de apresentação da Declaração de IR Pessoa Física a responsabilidade pelo imposto passa a ser do beneficiário dos rendimentos; e que se então já não se pode exigir o tributo da fonte pagadora, esta também não responderia pela multa. Tendo em vista que a fundamentação dos paradigmas nos 9202-001.886 e 9202-002.288 é muito semelhante, transcreve-se o essencial do primeiro:

(...)

Não há dúvida de que, analisando a mesma questão de fundo e à luz do mesmo conjunto normativo, os paradigmas adotaram interpretação oposta à do acórdão recorrido.

Assim sendo, considera-se demonstrado o dissídio e **deve-se dar seguimento à matéria (2)**.

Conclusão

Pelo exposto, propõe-se que **SEJA DADO SEGUIMENTO PARCIAL** ao recurso especial do sujeito passivo, reconhecendo-se divergência apenas quanto à matéria (2) **[i]mpossibilidade de lançamento da multa isolada prevista no art. 9º da Lei no 10.426/2002 após o decurso do prazo para entrega da Declaração de IR da pessoa física.**

5.A PGFN ofereceu contrarrazões às fls. 1290/1309, combatendo o conhecimento e o mérito do Recurso Especial.

6.É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Jandir José Dalle Lucca**, Relator

CONHECIMENTO

7.O Recurso Especial é tempestivo, conforme já atestado pelo despacho de admissibilidade de fls. 1223/1236, tendo sido admitido em relação à matéria **“(2) impossibilidade de lançamento da multa isolada prevista no art. 9º da Lei no 10.426/2002 após o decurso do prazo para entrega da Declaração de IR da pessoa física”**, em face dos paradigmas 9202-001.886 e 9202-002.288.

8.A PGFN contesta a admissibilidade do recurso a pretexto de que este *“se restringe a matéria já pacificada neste Eg. Conselho em sentido contrário ao postulado. Assim, não há divergência atual a ser pacificada”*.

9.Entretanto, o fato de eventualmente se tratar de matéria pacificada não consubstancia impedimento ao conhecimento do remédio extremo, desde que não tenha sido editada súmula a respeito e sejam cumpridos os demais requisitos de admissibilidade, nos termos do artigo 67 do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, vigente à época da interposição.

10.No mais, há que se concordar com o despacho de admissibilidade sobre não haver dúvida *“de que, analisando a mesma questão de fundo e à luz do mesmo conjunto normativo, os paradigmas adotaram interpretação oposta à do acórdão recorrido”*.

11.Realmente, o Acórdão recorrido cuidou de examinar a legalidade da aplicação da multa isolada aplicada em decorrência da ausência de retenção de IRRF pela fonte pagadora, conforme o **artigo 9º da Lei nº 10.426, de 2002**, com redação dada pela **Lei nº 11.488, de 2007**.

12.O colegiado *a quo* rejeitou os argumentos do contribuinte com base nos seguintes fundamentos:

- **Interpretação Legal:** a aplicação da multa isolada não está restrita ao **artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996**, mas sim ao **artigo 9º da Lei nº 10.426, de 2002**, que prevê penalidade específica para a falta de retenção ou recolhimento pela fonte pagadora, independentemente da cobrança posterior do tributo ao beneficiário. Mesmo que a responsabilidade pela apuração do imposto se transfira ao beneficiário após o prazo da declaração de ajuste, a fonte pagadora ainda está sujeita à penalidade pela omissão inicial.
- **Aplicação da Lei nº 11.488, de 2007:** a Lei nº 11.488, de 2007, que alterou a redação do artigo 9º, reforça a possibilidade de aplicar a multa isolada à fonte pagadora que não retém ou recolhe o imposto devido. A alteração legislativa visou garantir a responsabilização da fonte, independentemente de o beneficiário também ser responsabilizado posteriormente.
- **Conclusão:** a decisão reafirma a autonomia das penalidades previstas no artigo 9º da Lei nº 10.426, de 2002, destacando que, mesmo que a responsabilidade pelo tributo seja transferida ao beneficiário após o prazo de apuração, a fonte pagadora continua passível de multa pela omissão original.

13.Já o paradigma nº 9202-001.886 trata especificamente da aplicação de multas isoladas pela ausência de retenção e recolhimento do Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) por parte de uma cooperativa agropecuária, cujos fundamentos são assim resumidos:

- **Artigo 106 do CTN:** o fundamento central do acórdão refere ao princípio da **retroatividade benigna**, de acordo com o disposto no artigo 106 do CTN, que prevê a aplicação da lei mais benéfica em atos ou fatos pretéritos não julgados definitivamente. Como a Lei nº 11.488, de 2007, teria trazido uma disposição

mais favorável ao contribuinte, a multa originalmente aplicada deveria ser excluída.

- **Lei nº 9.430, de 1996, e Lei nº 11.488, de 2007:** a multa aplicada originalmente baseava-se no inciso II do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, que previa penalidade para casos de falta de retenção e recolhimento de tributos pela fonte pagadora. No entanto, com a modificação introduzida pela Lei nº 11.488, de 2007, essa multa teria deixado de ser aplicável a esses casos. Portanto, o acórdão concluiu que, com base na nova legislação, a exigência da multa isolada era indevida.
- **Interpretação do Parecer Normativo COSIT nº 01, de 2002:** o Parecer Normativo COSIT nº 01, de 2002, estabelece que, após o prazo de entrega da declaração de rendimentos pelo beneficiário, o imposto não retido pela fonte pagadora deixa de ser exigível dessa fonte. Diante disso, a multa isolada não se aplicaria, uma vez que o tributo não era mais exigido da cooperativa após o prazo regulamentar.
- **Conclusão:** o acórdão destaca que, anteriormente à modificação legislativa introduzida pela Lei nº 11.488, de 2007, era cabível a aplicação de multas e juros isolados conforme previsto na legislação tributária em vigor. No entanto, considerando a aplicação do princípio da retroatividade benigna, a multa isolada foi afastada.

14.A seu turno, o paradigma nº 9202-002.288 também aborda a questão da aplicação de multa isolada na ausência de retenção e recolhimento do IRRF pela fonte pagadora, valendo-se dos fundamentos assim sintetizados:

- **Multa Isolada e Retroatividade Benigna:** também aqui um dos fundamentos fulcrais do acórdão é a aplicação do princípio da retroatividade benigna. O colegiado decidiu pela exclusão da multa isolada com base nesse princípio, considerando que a Lei nº 11.488, de 2007, alterou a legislação anterior e tornou mais favorável a situação da fonte pagadora em casos de omissão de retenção e recolhimento. Isso porque a lei mencionada teria introduzido mudanças significativas na penalidade aplicável à fonte pagadora que não retém ou recolhe tributos devidos, especificamente excluindo a multa isolada prevista anteriormente no inciso II do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996. Como a lei superveniente trouxe um tratamento mais benéfico ao contribuinte, ela deveria ser aplicada retroativamente, seguindo o disposto no CTN.
- **Interpretação do Parecer Normativo COSIT nº 01, de 2002:** a decisão igualmente invocou o Parecer Normativo COSIT nº 01, de 2002, para reforçar o entendimento de que, após o prazo de entrega da declaração de rendimentos pelo beneficiário, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto não se mantém com a fonte pagadora. Assim, se a responsabilidade é

transferida ao beneficiário após o período regulamentar, a aplicação de multa isolada à fonte não seria compatível com a legislação vigente.

- **Conclusão:** A decisão menciona que a penalidade originalmente aplicada, com base no artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430, de 1996, não se sustentaria legalmente após a alteração introduzida pela Lei nº 11.488, de 2007, que visava beneficiar a fonte pagadora. Em conformidade com o artigo 106 do CTN, sempre que uma norma posterior mais benéfica ao contribuinte for editada, ela deve ser aplicada retroativamente a casos ainda não definitivamente julgados.

15. Deste modo, de acordo com o Acórdão recorrido, a multa em espeque encontra seu fundamento de validade na combinação do inciso I do art. 44 da Lei 9.430, de 1996, com o art. 9º da Lei nº 10.426, de 2002 (com a redação dada pelo art. 16 da Lei nº 11.488, de 2007). Ademais, levou-se em consideração a *“nova hipótese de incidência de multa isolada, criada por meio do artigo 9º da Lei nº 10.426/02, em adição à hipótese prevista no inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996”*¹, de modo que, *“Após o encerramento do período de apuração do Imposto de Renda, a responsabilidade pelo pagamento do tributo passa a ser do beneficiário dos rendimentos, sendo cabível a aplicação da multa isolada prevista no art. 9º da Lei nº 10.426/2002, em desfavor da fonte pagadora omissa”*².

16. Os paradigmas enfrentaram questão semelhante, avaliando, também sob a ótica do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, e do art. 9º da Lei nº 10.426, de 2002, com redação dada pelo art. 16 da Lei nº 11.488, de 2007, a possibilidade de se exigir multa isolada da fonte pagadora quando esta deixou de proceder à retenção e ao recolhimento do IR-Fonte, após o prazo de entrega da declaração de IR pelo beneficiário dos rendimentos.

17. Contudo, as decisões paradigmáticas, em oposição à decisão recorrida, entenderam pela aplicação da retroatividade benigna, consignando que, uma vez decorrido o prazo de apresentação da Declaração de IR Pessoa Física, a responsabilidade pelo imposto passa a ser do beneficiário dos rendimentos e, em não sendo factível exigir o tributo da fonte pagadora, ela também não responderia pela multa. Isso porque, com a alteração legislativa que excluiu a aplicação do inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, a multa isolada teria perdido a sua sustentação legal.

18. Outrossim, rememore-se que o paradigma 9202-001.886 foi recentemente admitido pelo acórdão 9101-007.121 como apto a comprovar a dissidência jurisprudencial em relação à matéria em apreço, merecendo destaque as seguintes considerações expendidas no voto condutor de lavra da Conselheira Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic a respeito da circunstância de, no caso apreciado por aquele paradigma, a multa ter sido imposta com base no art. 9º da Lei nº 10.426, de 2002, com a redação anterior àquela atribuída pelo art. 16 da Lei nº 11.488, de 2007:

¹ Trecho do voto vencedor, de lavra do Conselheiro Neudson Cavalcante Albuquerque.

² Trecho da ementa.

No **Acórdão paradigma nº 9202-001.886**, a multa foi imposta com base no art. 9º, da Lei nº 10.426/2002, com a redação anterior àquela atribuída pelo art. 16 da Lei nº 11.488/2007. No entanto, os julgadores entenderam por bem aplicar aos fatos a redação do art. 9º da Lei nº 10.426/2002, atribuída pelo art. 16 da Lei nº 11.488/2007, por, supostamente, ser mais favorável ao contribuinte, vez que retirou a referência à multa prevista no inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430/1996. E, no que se refere à referência ao inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, contida tanto na redação original do art. 9º da Lei nº 10.426/2002, como naquela alterada pelo art. 16 da Lei nº 11.488/2007, os julgadores afastaram a referida penalidade, tendo em vista que “se não é mais exigível o imposto da fonte pagadora, sobre ela também não deve incidir a multa prevista no artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96”. Confira-se:

Na hipótese, tem-se que a Lei nº 11.488/2007 deu nova redação ao artigo 9º da Lei nº 10.426/2002, que antes previa a aplicabilidade das multas previstas nos incisos I e II da Lei nº 9.430/96, no caso da fonte pagadora que, obrigada a reter tributo ou contribuição, deixa de fazê-lo ou de recolhê-los, ou os recolhe fora do respectivo prazo.

Com a redação determinada pela Lei nº 11.488/2007, a multa prevista no inciso II da Lei nº 9.430/96 deixou de ser, expressamente, aplicável ao caso.

Pois bem, inequívoco o tratamento mais benigno conferido pela Lei nº 11.488/2007, à fonte pagadora do IRRF. E, em se tratando de ato não definitivamente julgado, indubitável, também, a necessária incidência da norma prevista no artigo 106 do CTN, sob pena de se negar a aplicação do princípio da retroatividade da norma penal tributária mais benigna.

Por outro lado, relativamente à multa prevista no inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, entendeu-se, no acórdão recorrido, que, conforme entendimento da própria autoridade lançadora, exposto no Parecer Normativo COSIT nº 01/2002, “após o prazo de entrega da declaração de rendimentos pelo beneficiário dos rendimentos, não mais é exigível o imposto incidente sobre rendimentos sujeitos ao ajuste anual, que deixou de ser retido”.

Ora, deste modo, é de se manter o entendimento fixado no acórdão recorrido, até por uma questão lógica: se não é mais exigível o imposto da fonte pagadora, sobre ela também não deve incidir a multa prevista no artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96. Até porque, a multa deveria ser exigida juntamente com o imposto propriamente dito. Se da fonte pagadora não mais se exige o imposto pela falta de recolhimento, a respectiva penalidade também não deve ser aplicada.

Portanto, não obstante o **Acórdão paradigma nº 9202-001.886** tenha analisado a multa imposta com base no art. 9º, da Lei nº 10.426/2002, com a redação anterior àquela atribuída pelo art. 16 da Lei nº 11.488/2007, enquanto o **acórdão recorrido** tenha versado sobre a mesma penalidade com a redação atribuída pelo art. 16 da Lei nº 11.488/2007, entendo que, no presente caso, tal alteração legislativa não foi significativa para a divergência em análise, havendo, pois, similitude fática entre o acórdão paradigma e o recorrido.

Diante disso, deve ser conhecido o recurso especial com relação à matéria “não incidência de multa isolada”.

19.Tendo isso em vista e por concordar com o juízo prévio de admissibilidade, reconheço a divergência jurisprudencial nos moldes do despacho de fls. 1223/1236.

CONCLUSÃO

20. Ante o exposto, conheço do Recurso Especial do sujeito passivo.

MÉRITO

21. Cuidam os autos de lançamento de multa isolada relativa à falta de retenção e recolhimento do IRRF no período de apuração especificado. Em apertada síntese, a Recorrente defende que, após a alteração promovida pela Lei nº 11.488, de 2007, não existe mais base legal para a exigência da multa isolada nos casos de falta de retenção ou recolhimento do IRRF pela fonte pagadora, especialmente após o prazo de entrega da declaração de ajuste anual da pessoa física, isto é, uma vez encerrado o período de apuração e após a entrega da declaração de ajuste anual pelo beneficiário dos rendimentos, não mais subsiste a responsabilidade da fonte pagadora, tornando-se, portanto, indevida a penalidade imposta.

22. A PGFN, por sua vez, sustenta, em resumo, que a multa isolada por falta de retenção/recolhimento nunca foi extinta, permanecendo vigente no ordenamento jurídico, devendo ser mantido o acórdão recorrido.

23. Pois bem, como visto, a controvérsia reside na aplicabilidade da multa isolada prevista no art. 9º da Lei nº 10.426, de 2002, à fonte pagadora que deixou de efetuar a retenção do imposto de renda na fonte.

24. Inicialmente, é preciso compreender que existem duas penalidades distintas no ordenamento jurídico tributário: **(i) a multa aplicável à pessoa jurídica na condição de contribuinte, pelo descumprimento de obrigação principal relativa aos seus próprios rendimentos, disciplinada no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996; e (ii) a multa aplicável à pessoa jurídica na condição de responsável tributário, pelo descumprimento da obrigação de reter o imposto devido por terceiros (beneficiários do rendimento), prevista no art. 9º da Lei nº 10.426, de 2002.**

25. O art. 9º da Lei nº 10.426, de 2002, estabeleceu penalidade específica para a fonte pagadora que, obrigada a reter o imposto, deixa de fazê-lo. A referência que este dispositivo faz ao art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, serve apenas para definir os percentuais aplicáveis (75% ou 150% em caso de fraude), não havendo qualquer vinculação quanto à forma de exigência da penalidade.

26. A alteração promovida pela Lei nº 11.488, de 2007, não extinguiu a penalidade em questão. A nova redação do art. 9º da Lei nº 10.426, de 2002, apenas adequou a remissão aos percentuais que, com a reestruturação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, passaram a constar do inciso I do *caput* (75%) e do §1º (150%) deste último dispositivo.

27. É irrelevante para a aplicação da multa isolada o fato de o beneficiário dos rendimentos ter ou não oferecido os valores à tributação em sua declaração de ajuste anual. Isso porque se trata de penalidade pelo descumprimento de obrigação acessória (dever de reter), que

independe do adimplemento da obrigação principal pelo contribuinte. O ordenamento jurídico prevê que, uma vez descumprido o dever de retenção, a penalidade se impõe, considerando que a regularização subsequente não possui efeito retroativo capaz de afastar a infração original. A responsabilidade da fonte pagadora é autônoma e subsiste para além das obrigações individuais do beneficiário, assegurando, assim, o cumprimento de normas de controle e arrecadação tributária eficazes.

28. Além disso, o sistema tributário adota uma lógica de fiscalização preventiva, na qual a fonte pagadora, como responsável por repassar os tributos retidos, deve garantir a arrecadação correta e tempestiva. A penalidade, nesse contexto, é aplicada como um instrumento para garantir a regularidade e a eficiência da arrecadação tributária, preservando a base de arrecadação mesmo que o beneficiário, por outros meios, venha a cumprir sua obrigação. Dessa forma, a norma se apresenta como um mecanismo de controle que visa assegurar o cumprimento adequado das obrigações fiscais no momento em que estas são devidas.

29. O Parecer Normativo COSIT nº 1, de 2002, é suficientemente elucidativo ao esclarecer que, após o prazo para entrega da declaração de ajuste anual pelo beneficiário dos rendimentos, a responsabilidade pelo pagamento do imposto passa a ser do contribuinte, **mas remanesce a exigibilidade da multa isolada em face da fonte pagadora pelo descumprimento do dever de retenção**. Confirmam-se os seguintes excertos:

(...)

IRRF. ANTECIPAÇÃO DO IMPOSTO APURADO PELO CONTRIBUINTE.

Constatada a falta de retenção do imposto, que tiver a natureza de antecipação, antes da data fixada para a entrega da declaração de ajuste anual, no caso de pessoa física, e, antes da data prevista para o encerramento do período de apuração em que o rendimento for tributado, seja trimestral, mensal estimado ou anual, no caso de pessoa jurídica, serão exigidos da fonte pagadora o imposto, a multa de ofício e os juros de mora.

Verificada a falta de retenção após as datas referidas acima serão exigidos da fonte pagadora a multa de ofício e os juros de mora isolados, calculados desde a data prevista para recolhimento do imposto que deveria ter sido retido até a data fixada para a entrega da declaração de ajuste anual, no caso de pessoa física, ou, até a data prevista para o encerramento do período de apuração em que o rendimento for tributado, seja trimestral, mensal estimado ou anual, no caso de pessoa jurídica; exigindo-se do contribuinte o imposto, a multa de ofício e os juros de mora, caso este não tenha submetido os rendimentos à tributação.

(...)

Penalidades aplicáveis pela não-retenção ou não-pagamento do imposto

15. Verificada, antes do prazo para entrega da declaração de ajuste anual, no caso de pessoa física, ou, antes da data prevista para o encerramento do período de apuração em que o rendimento for tributado, seja trimestral, mensal estimado ou anual, no caso de pessoa jurídica, a não-retenção ou recolhimento do imposto, ou recolhimento do imposto após o prazo sem o acréscimo devido, fica a fonte pagadora, conforme o caso, sujeita ao pagamento do imposto, dos juros de mora e da multa de ofício estabelecida nos incisos I e II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996 (art. 957 do RIR/1999), conforme previsto no art. 9º da Lei nº 10.426, de 24 de abril de 2002, verbis:

Lei nº 10.426, de 2002

" 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."

RIR/1999

" Art. 957. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de imposto (Lei nº 9.430, de 1996, art. 44):

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 - de 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 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Parágrafo único. As multas de que trata este artigo serão exigidas (Lei nº 9.430, de 1996, art. 44, § 1º):

I - juntamente com o imposto, quando não houver sido anteriormente pago;

II - isoladamente, quando o imposto houver sido pago após o vencimento do prazo previsto, mas sem o acréscimo de multa de mora;

(...)."

16. Após o prazo final fixado para a entrega da declaração, no caso de pessoa física, ou, após a data prevista para o encerramento do período de apuração em que o rendimento for tributado, seja trimestral, mensal estimado ou anual, no caso de pessoa jurídica, a responsabilidade pelo pagamento do imposto passa a ser do contribuinte. Assim, conforme previsto no art. 957 do RIR/1999 e no art. 9º da Lei nº 10.426, de 2002, constatando-se que o contribuinte:

a) não submeteu o rendimento à tributação, serão exigidos o imposto suplementar, os juros de mora e a multa de ofício, e, da fonte pagadora, a multa de ofício e os juros de mora;

b) submeteu o rendimento à tributação, serão exigidos da fonte pagadora a multa de ofício e os juros de mora.

(...)

30.A interpretação sistemática da legislação demonstra que a multa isolada possui natureza sancionatória pelo descumprimento de obrigação acessória, sendo exigível de forma autônoma. O parágrafo único do art. 9º da Lei nº 10.426, de 2002, é claro ao estabelecer que a base de cálculo da multa é o tributo que deixou de ser retido, evidenciando sua natureza isolada.

31.O dever da fonte pagadora de reter e recolher o tributo decorre de sua responsabilidade objetiva, sendo esta independente do comportamento do beneficiário dos rendimentos. A legislação atribui à fonte pagadora a obrigação de efetuar a retenção no momento em que ocorre o fato gerador do tributo, ou seja, no momento do pagamento ou crédito do rendimento. A ausência dessa retenção, ainda que posteriormente regularizada pelo beneficiário em sua declaração de ajuste, não elide a infração cometida inicialmente pela fonte pagadora.

32.Assim, a multa isolada imposta visa coibir a omissão no cumprimento de uma obrigação legal, que é imputada à fonte pagadora com caráter preventivo e coercitivo. Esse entendimento se alinha ao princípio da legalidade estrita no direito tributário, em que a obrigação de reter é atribuída diretamente à entidade pagadora, a qual não pode transferir essa responsabilidade ao beneficiário após a ocorrência do fato gerador.

33.Ademais, dado o caráter estritamente vinculado do lançamento tributário (art. 142 do CTN), não cabe ao julgador administrativo deixar de aplicar penalidade prevista em lei ou conceder redução não autorizada legalmente. A fonte pagadora que descumpre seu dever de retenção deve se sujeitar à penalidade legalmente estabelecida.

34.Vale dizer, o fato de o principal não mais poder ser exigido da fonte pagadora após determinado momento (prazo da declaração de ajuste) não interfere na aplicação da multa isolada, pois esta decorre do descumprimento de obrigação própria e autônoma atribuída ao responsável tributário. A aplicação da multa isolada é sustentada por disposição expressa em lei, a qual estabelece que a penalidade incide sempre que a fonte pagadora não cumprir com sua obrigação de retenção, independentemente de outros fatores.

35.Diante de todo o exposto, inevitável reconhecer que a aplicação da multa isolada encontra respaldo inequívoco na legislação e na interpretação técnica da norma tributária. A fonte pagadora, ao não efetuar a retenção devida, violou um dever legal e, portanto, sujeita-se à penalidade prevista, independentemente da regularização subsequente pelo beneficiário. Dessa forma, a exigência fiscal é legítima e deve ser mantida.

CONCLUSÃO

36.Por todo o exposto, nego provimento ao Recurso Especial.

Assinado Digitalmente

Jandir José Dalle Lucca

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheira **Edeli Pereira Bessa**

Esta Conselheira discorda do conhecimento do recurso especial da Contribuinte por vislumbrar que os paradigmas nº 9202-001.886 e 9202-002.288 foram editados em cenário legislativo distinto, referindo infrações punidas antes da alteração do art. 9º da Lei nº 10.426/2002 pela Lei nº 11.488/2007. Os dois paradigmas foram editados em face de autos formalizados em 2005 e 2006, e invocam o disposto no art. 106 do CTN para concluir pela insubsistência da penalidade aplicada a fatos geradores anteriores à edição da Lei nº 11.488/2007. Já aqui o lançamento, formalizado em 2015, tem em conta infrações ocorridas nos anos-calendário 2010 e

2011. No mesmo sentido foi o posicionamento vencido³ desta Conselheira no Acórdão nº 9101-007.121.

Assim, o presente voto é no sentido de NEGAR CONHECIMENTO ao recurso especial da Contribuinte, mas, vencida neste ponto, acompanhar o I. Relator para NEGAR PROVIMENTO ao recurso.

Assinado Digitalmente

Edeli Pereira Bessa

³ Participaram do julgamento os Conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Heldo dos Santos Pereira Júnior, Jandir José Dalle Lucca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício), e restaram vencidos os Conselheiros Edeli Pereira Bessa e Heldo dos Santos Pereira Júnior.