



**Processo nº** 18471.002172/2007-11  
**Recurso nº** Especial do Contribuinte  
**Acórdão nº** 9202-009.089 – CSRF / 2<sup>a</sup> Turma  
**Sessão de** 24 de setembro de 2020  
**Recorrente** LUIS VITORIANO VIEIRA TEIXEIRA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)**

Ano-calendário: 2003

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE. RENDIMENTOS DO TRABALHO ASSALARIADO. CABIMENTO.

Ficam sujeitos à incidência do imposto sobre a renda na fonte os rendimentos do trabalho assalariado, pagos ou creditados por pessoa física, sendo exigível a multa isolada na hipótese do descumprimento de tal obrigação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo – Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

João Victor Ribeiro Aldinucci – Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Mário Pereira de Pinho Filho, Ana Paula Fernandes, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Maurício Nogueira Righetti, João Victor Ribeiro Aldinucci, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em Exercício).

## **Relatório**

Trata-se de recurso especial interposto pelo sujeito passivo, em face do acórdão 2201-002.634, de recurso voluntário, e que foi parcialmente admitido pela Presidência da 2<sup>a</sup> Câmara da 2<sup>a</sup> Seção, para que seja rediscutida a seguinte matéria: multa isolada por falta de retenção do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF. Segue a ementa da decisão, nos pontos que interessam:

[...]

IRR. FALTA DE RETENÇÃO/RECOLHIMENTO. MULTA. CABIMENTO.

É cabível a aplicação da multa sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição que deixar de ser retida, conforme dispõe o art. 9º da Lei n.º 10.426/2002.

A decisão foi assim registrada:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar. No mérito, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para acatar as despesas de livro-caixa relativas aos itens "a", "c" e "g", nos termos do voto da Redatora Designada, e excluir da exigência a multa isolada do carnê-leão, aplicada concomitantemente com a multa de ofício. Vencidos os Conselheiros Nathália Mesquita Ceia, Vinicius Magni Verçoza (Suplente convocado) e Guilherme Barranco de Souza (Suplente convocado), que além disso excluíram a multa isolada pela falta de retenção na fonte e o Conselheiro Francisco Marconi de Oliveira (Relator), que deu provimento parcial ao recurso apenas para excluir a multa isolada do carnê-leão. Designada para redigir o voto vencedor quanto ao acatamento das despesas de livro-caixa a Conselheira Nathália Mesquita Ceia.

Em seu recurso especial, o contribuinte basicamente alega que:

- conforme paradigmas 2401-004.065 e 102-48.531, inexiste a obrigação de a recorrente fazer a retenção e recolhimento do imposto sobre os emolumentos pagos a terceiros, especialmente quando a fonte pagadora e os beneficiários são pessoas físicas sem vínculo empregatício;
- com a edição da MP 351/7, convertida na Lei 11488/7, a penalidade deve ser cancelada.

Nesta matéria, o recurso foi admitido com base no paradigma 102-48.531. Com relação às demais matérias (a - o ônus da prova da omissão de rendimentos; e b - dedução de livro-caixa), foi negado seguimento ao recurso através de decisão confirmada em sede de agravo.

A Fazenda Nacional foi intimado e apresentou contrarrazões, nas quais basicamente afirma que o recurso deve ser desprovido.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci – Relator

### 1 Conhecimento

O recurso especial é tempestivo, visto que interposto dentro do prazo legal de quinze dias (art. 68, caput, do Regimento Interno do CARF), e a recorrente demonstrou a existência de legislação tributária interpretada de forma divergente (art. 67, § 1º, do Regimento), de forma que o recurso deve ser conhecido.

### 2 Exigibilidade do IRRF

Discute-se nos autos se é cabível multa isolada por falta de retenção de IRRF sobre rendimentos pagos a escreventes por Tabelião de Notas.

Pois bem. O art. 121, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, prevê duas espécies de sujeitos passivos: (i) o contribuinte, ou sujeito passivo direto, que tem relação pessoal e direta com a situação que constitua o fato gerador da obrigação; (ii) e o responsável, ou sujeito passivo indireto, o qual, sem revestir a condição de contribuinte, está obrigado por expressa previsão legal. Veja-se:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

O art. 128 do Código preleciona que a obrigação do responsável deve necessariamente decorrer de sua vinculação com o fato gerador, de modo que, em havendo tal vinculação, a terceira pessoa pode ser responsabilizada pelo crédito tributário.

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

Como se pode imaginar, a fonte pagadora está vinculada aos rendimentos pagos, devidos ou creditados aos seus receptores, de modo que o art. 45, parágrafo único, do Código, preceitua que a lei pode atribuir-lhe a condição de responsável pela retenção e recolhimento do imposto correspondente. Neste caso, e com base no referido art. 121, contribuinte (ou sujeito passivo direto) é quem aufera a renda e, portanto, realiza o fato jurídico tributário, ao passo que responsável (ou sujeito passivo indireto) é quem paga ou credita a renda, tendo vinculação com aquele fato.

Art. 45. Contribuinte do imposto é o titular da disponibilidade a que se refere o artigo 43, sem prejuízo de atribuir a lei essa condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis.

Parágrafo único. A lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam.

Dante dos permissivos constantes do parágrafo único do art. 45, do parágrafo único do art. 121 e do art. 128 do Código, o art. 7º da Lei 7713/88 atribuiu à fonte pagadora a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto nas hipóteses abaixo transcritas. Este mesmo dispositivo está retratado no art. 624 do Regulamento do Imposto de Renda vigente à época dos fatos geradores. Como se vê, a pessoa física ou jurídica que pagar ou creditar rendimentos do trabalho assalariado estão obrigadas a fazer a retenção do imposto.

Art. 7º Ficam sujeito à incidência do imposto de renda na fonte, calculado de acordo com o disposto no art. 25 desta Lei: (Vide Lei nº 8.134, de 1990) (Vide Lei nº 8.383, de 1991) (Vide Lei nº 8.848, de 1994) (Vide Lei nº 9.250, de 1995) )

I - os rendimentos do trabalho assalariado, pagos ou creditados por pessoas físicas ou jurídicas; (Vide Lei complementar nº 150, de 2015)

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

Art. 624. Estão sujeitos à incidência do imposto na fonte, calculado na forma do art. 620, os rendimentos do trabalho assalariado pagos por pessoas físicas ou jurídicas (Lei nº 7.713, de 1988, art. 7º, inciso I).

No plano infralegal, a Instrução Normativa SRF 380/3, vigente à época dos fatos geradores, dispunha o seguinte:

Art. 1º Devem apresentar a Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte (Dirf) as seguintes pessoas jurídicas e físicas, que tenham pago ou creditado rendimentos que

tenham sofrido retenção do imposto de renda na fonte, ainda que em um único mês do ano-calendário a que se referir a declaração, por si ou como representantes de terceiros:

[...]

VI - titulares de serviços notariais e de registro;

No caso vertente, a acusação fiscal, baseada nas folhas de pagamentos apresentadas pelo autuado no curso da fiscalização (vide efls. 451 e seguintes), que demonstram a existência de adimplementos de salários e comissões a diversos contribuintes, bem como nos recibos de efls. 487 e seguintes, que igualmente revelam pagamentos de rendimentos decorrentes do trabalho assalariado, concluiu que o sujeito passivo descumpriu a obrigação de proceder à retenção e ao recolhimento do imposto. Às efls. 605 e seguintes, que compõem o Termo de Verificação Fiscal, observa-se que o IRRF é relativo a salários e comissões, o que, como dito, decorre das folhas de pagamentos e dos recibos apresentados pelo próprio autuado. No mesmo sentido, à fl. 616, vê-se que, no entender da acusação fiscal, “*o contribuinte deixou de reter o IRF sobre o pagamento das salários/comissões pagas a seus escreventes*” (como no original).

Em função disso, ou seja, da documentação que demonstraria a existência de rendimentos decorrentes de trabalho assalariado sujeitos à retenção pela pessoa física fonte pagadora, a DRJ entendeu pela pertinência da obrigação do sujeito passivo. Veja-se:

[...] cabe ressaltar que no Demonstrativo do IRRF foram relacionados os salários e comissões dos escreventes obtidos nas folhas de pagamentos e recibos do contribuinte, nada havendo nos autos que demonstre não se tratar de relação de trabalho com vínculo empregatício.

O fato de o contribuinte não considerar os escreventes listados no TVF como empregados não é suficiente para descharacterizar a vinculação empregatícia, vez que o Interessado não apresentou qualquer documento que motive a alteração da situação fática identificada na ação fiscal, conforme demonstrativo de fl. 579.

Assim, uma vez que o Interessado não comprova que os escreventes seriam prestadores de serviços sem vínculo empregatício, prevalece a sua obrigação de reter o Imposto de Renda enquanto fonte pagadora que, neste caso, pode ser pessoa física ou jurídica.

É bem verdade que a decisão da Turma *a quo* parece ter deixado de aprofundar-se sobre tal questão, diferentemente do que fizera a DRJ, mas, negado provimento ao recurso voluntário, é inegável que houve concordância da decisão recorrida quanto a esse ponto.

Como se pode perceber, portanto, a acusação fiscal demonstrara a existência de pagamentos referentes ao trabalho assalariado sem a retenção do imposto de renda na fonte, tendo as decisões precedentes concordado com tal acusação. A despeito disso, o recorrente não produziu qualquer prova em contrário que demonstrasse o desacerto da decisão recorrida. Ademais, o recurso especial é de cognição restrita e é até mesmo inviável revolver o conjunto fático-probatório dos autos.

Logo, o sujeito passivo deixou de cumprir a obrigação tributária instituída pelas regras retro mencionadas, estando sujeito, portanto, à multa prevista no art. 9º da Lei 10426/02. E ao contrário do que alega o recorrente, a Medida Provisória 351/07 e a Lei 11.488/07 mantiveram a multa na hipótese de falta de retenção ou recolhimento. O que tem se discutido no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, em alguns casos pontuais, é a inexigibilidade da multa na hipótese julgada pelo paradigma 2401-004.065 (ausência de retenção de IRRF com posterior pagamento do tributo), o que não é o caso dos autos, tanto é que o recurso foi admitido apenas em relação ao outro paradigma.

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. (Vide Medida Provisória nº 351, 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. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

Por fim, o Parecer Normativo COSIT 1/02 também determina que, verificada a falta de retenção do imposto após o prazo fixado para a entrega da declaração de ajuste anual do contribuinte, serão exigidos da fonte pagadora a multa de ofício e os juros isolados, sendo inexigível o imposto na hipótese de tratar-se de mera antecipação do imposto apurado pelo sujeito passivo direto. Veja-se com destaques:

**IRRF. RETENÇÃO EXCLUSIVA. RESPONSABILIDADE.**

No caso de imposto de renda incidente exclusivamente na fonte, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto é da fonte pagadora.

**IRRF. ANTECIPAÇÃO DO IMPOSTO APURADO PELO CONTRIBUINTE. RESPONSABILIDADE.**

Quando a incidência na fonte tiver a natureza de antecipação do imposto a ser apurado pelo contribuinte, a responsabilidade da fonte pagadora pela retenção e recolhimento do imposto extingue-se, no caso de pessoa física, no prazo fixado para a entrega da declaração de ajuste anual, e, no caso de pessoa jurídica, na data prevista para o encerramento do período de apuração em que o rendimento for tributado, seja trimestral, mensal estimado ou anual.

**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.

Destarte, a decisão recorrida não deve ser reformada e deve ser desprovido o apelo especial do sujeito passivo, mantendo-se a multa aplicada.

### 3 Conclusão

Diante do exposto, voto por conhecer e negar provimento ao recurso especial do sujeito passivo.

(assinado digitalmente)

João Victor Ribeiro Aldinucci