



**Ministério da Fazenda**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10280.725127/2021-22  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2202-009.944 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 15 de junho de 2023  
**Recorrente** ALMIR DOS SANTOS SOARES  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)**  
Exercício: 2018

**IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE. SÓCIO ADMINISTRADOR DA FONTE PAGADORA**

A compensação de IRRF na Declaração de Ajuste Anual do IRPF, no caso de diretores, gerentes, sócios e ou representantes legais da pessoa jurídica da fonte pagadora dos rendimentos, pressupõe a prova, mediante documentação hábil e idônea, da retenção em nome do contribuinte e do seu efetivo recolhimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Sônia de Queiroz Accioly - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Gleison Pimenta Sousa - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Gleison Pimenta Sousa(Relator), Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Leonam Rocha de Medeiros, Christiano Rocha Pinheiro, Eduardo Augusto Marcondes de Freitas, Martin da Silva Gesto e Sônia de Queiroz Accioly(Presidente)

## **Relatório**

Trata o presente processo de impugnação contra crédito tributário constituído mediante Notificação de Lançamento (fls. 29-33 e 54-58) lavrada contra a pessoa física em epígrafe como decorrência do processamento de Declaração de Ajuste Anual relativa ao ano-calendário de 2017 (ND 02/02.670.684), entregue pelo contribuinte em 30/04/2018 (fls. 35-51).

O lançamento alterou o resultado da mencionada declaração de saldo de imposto a pagar, no valor de R\$ 23.682,38, para imposto a pagar sujeito à multa de mora de R\$ 79.678,71, em virtude da apuração de COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE em igual montante, pretensamente retido pela pessoa jurídica VIVENDA – ASSOCIAÇÃO DE POUPANÇA E EMPRÉSTIMO EM LIQUIDAÇÃO, CNPJ nº 04.949.202/0001-35.

Em sua motivação explicitou o autuante a responsabilidade do sujeito passivo perante a fonte pagadora. Cientificado do lançamento em 09/07/2021, segundo informa aviso de recebimento de fl. 60, o contribuinte apresenta defesa na data de 08/07/2021 (fl. 06), onde reitera a propriedade da compensação diante da apresentação de comprovante de rendimentos e recibos de honorários prestados. Registre-se a ocorrência de intimação prévia ao lançamento providenciada em 01/03/2021 (fls. 24-25)

Ao julgar a impugnação do contribuinte a - 4ª Turma da DRJ/BEL - 4ª Turma da DRJ/BEL negou-lhe provimento com a seguinte conclusão:

Desta feita, entendo que a condição de liquidante e/ou representante da fonte pagadora exige prova robusta do recolhimento do imposto retido para dar ensejo à devida compensação na Declaração Anual de Ajuste e, face à inexistência desta, concluo pela propriedade do lançamento. Conclusão Diante de todo o exposto, voto no sentido de julgar IMPROCEDENTE a impugnação.

Cientificado do julgamento em 03/01/2023, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário em 02/02/2023 reafirmando as teses apresentadas ao julgador *a quo*, alegando resumidamente a liquidação ordinária, no caso, seria regida pela R/BNH nº 199/83 e não pelos arts.1103 a 1105 do Código Civil; que, o ora recorrente não é devedor solidário à Vivenda (fonte pagadora), uma vez que não se encaixa nos dois únicos requisitos básicos previstos no CTN, Art. 134, em relação à fonte pagadora; que existiria patrimônio suficiente ao recolhimento do crédito razão pela qual a cobrança deveria ser realizada à associação; que existiria jurisprudências que validariam seus argumentos.

Por fim requer. seja provido o presente recurso voluntário, com o fim de reformar a decisão de primeira instância

É o relatório

## **Voto**

Conselheiro Gleison Pimenta Sousa, Relator.

O Recurso Voluntário foi apresentado dentro do prazo legal e atende aos requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

Segundo o contribuinte, a Associação da qual foi liquidante e administrador foi a fonte pagadora dos seus rendimentos e teria efetuado as retenções do IRRF. Para comprovar tais retenções o contribuinte anexou à sua impugnação alguns documentos; dentre os quais um Comprovante de Rendimentos e Retenção do Imposto de Renda na Fonte.

Acrescento que o contribuinte confunde a solidariedade de direito prevista no art. 124,II, da qual decorre o ditame do artigo 723 do RIR/ 99 e art. 8º do DL nº 1.736/79 com a responsabilidade pela prática de atos irregulares presentes no artigo 135 do CTN . Neste sentido, a solidariedade não comporta benefício de ordem pleiteado pelo contribuinte, nem exige a prática de qualquer ato irregular.

A esse respeito do tema destaco passagem do livro do eminente Professor Ricardo Alexandre(direito tributário 15ª edição juspodivm, pág. 383)

Segundo o art. 264 do Código Civil, há solidariedade quando na mesma obrigação concorre mais de um credor, ou mais de um devedor, cada um com direito, ou obrigado, à dívida toda.

Assim, há a solidariedade ativa quando, no polo ativo da obrigação, existe mais de um credor com direito a receber a dívida toda. Em contrapartida, há solidariedade passiva quando, no polo passivo da obrigação, existe mais de um devedor com a obrigação de pagar toda a dívida.

Na relação jurídico-tributária, o credor é a pessoa política (União, Estado, Distrito Federal ou Município) a quem a Constituição Federal atribuiu a competência para instituir o tributo, ou outra pessoa jurídica de direito público a quem a capacidade tributária ativa tenha sido delegada.

O Autor também esclarece os diferentes tipos de solidariedade presentes no art 124 do CTN que, por oportuno, também transcrevo (direito tributário 15ª edição juspodivm, pág 385):

Vistas as peculiaridades do instituto da solidariedade em matéria tributária (ser sempre passiva e decorrente de lei), passa-se à análise da matéria conforme disciplinada no Código Tributário Nacional.

O art. 124 do CTN enuncia grupos de devedores solidários, quais sejam:

as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

as pessoas expressamente designadas por lei.

**A doutrina afirma que, no primeiro caso, tem-se a solidariedade de fato (ou natural); no segundo, a de direito (ou legal). A existência de uma solidariedade dita “de fato” não afasta a conclusão de que a solidariedade sempre decorre da lei, só que, nesta situação, a “lei” é o próprio CTN. Assim, a solidariedade dita “de direito” refere-se aos casos previstos nas leis tributárias específicas dos tributos a que se referam.**

Na solidariedade “de fato”, o fundamento para a multiplicidade de pessoas no polo passivo da obrigação é o interesse comum que estas têm no fato gerador da obrigação. Os exemplos mais claros são os relativos a impostos sobre o patrimônio, nos casos de existência de mais de um proprietário. Dessa forma, se André, Bruno e Carlos são proprietários de um imóvel na área urbana do Município do Rio de Janeiro, o IPTU correspondente pode ser integralmente exigido de qualquer dos três, ou de dois deles, ou

dos três ao mesmo tempo. Não importam as quotas individuais, pois, mesmo que Carlos possua 1% do imóvel, o Município pode exigir o IPTU integralmente dele. Neste caso, pagando o tributo, Carlos pode ajuizar ação regressiva contra os demais, cobrando os 99% que a eles cabiam, mas, novamente, há de se ressaltar que a possibilidade de regresso não é matéria tributária em sentido estrito.

Para que esteja configurada a solidariedade natural, portanto, é necessário que as pessoas obrigadas sejam sujeitos da relação jurídica que deu azo à tributação. Em outros termos, tais pessoas necessariamente devem ter participado da situação definida em lei como fato gerador do tributo. A título de exemplo, em julgado bastante interessante, o STJ entendeu não estar configurada a solidariedade entre instituição financeira e empresa de arrendamento mercantil no tocante ao ISS incidente numa operação realizada entre esta e o arrendatário. Para o Tribunal, sendo a operação realizada entre o arrendatário e a instituição de arrendamento mercantil, o banco, pessoa jurídica distinta, não pode ser considerado responsável solidário pelo simples fato de fazer parte do mesmo grupo econômico que a instituição arrendadora. Nas pedagógicas palavras da Corte, em se tratando de ISS, a situação que evidencia a solidariedade “é a existência de duas ou mais pessoas na condição de prestadoras de apenas um único serviço para o mesmo tomador, integrando, desse modo, o polo passivo da relação” (STJ, 1.ª T., REsp 884.845-SC, rel. Min. Luiz Fux, j. 05.02.2009, DJe 18.02.2009).

**A solidariedade “de direito” decorre de expressa previsão de lei específica de determinado tributo.** A título de exemplo, a Lei 9.528/1997 deu nova redação ao art. 30, VI, da Lei 8.212/1991, estabelecendo a seguinte regra:

Neste contexto, o contribuinte também argumenta que a cobrança deveria se dar exclusivamente em face da fonte pagadora. Ocorre que a solidariedade no caso em análise não permite tal conclusão. Desse modo, o crédito pode ser exigido do contribuinte ou da pessoa jurídica responsável pela retenção.

Entendo que mesmo que aceitemos a aplicação do artigo 135, III, como sugere o contribuinte, tendo em vista a retenção e o não recolhimento do IRRF é tipo de crime contra a ordem tributária, nos termos do art. 2º da Lei nº 8.137/90, ou seja, caracteriza-se clara infração a lei pelo sócio/administrador. Assim, é entendimento consolidado do STJ que a responsabilidade do artigo 135, III também não comporta benefício de ordem ou exclui a responsabilidade da pessoa jurídica. Assim, o contribuinte também seria responsabilizado no caso em análise:

**DIREITO PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. PERMANÊNCIA DA RESPONSABILIDADE DA PESSOA JURÍDICA APESAR DO REDIRECIONAMENTO DE EXECUÇÃO FISCAL PARA SÓCIO-GERENTE.**

Nos casos de dissolução irregular da sociedade empresária, o redirecionamento da Execução Fiscal para o sócio-gerente não constitui causa de exclusão da responsabilidade tributária da pessoa jurídica. O STJ possui entendimento consolidado de que “Os diretores não respondem pessoalmente pelas obrigações contraídas em nome da sociedade, mas respondem para com esta e para com terceiros solidária e ilimitadamente pelo excesso de mandato e pelos atos praticados com violação do estatuto ou lei” (EREsp 174.532-PR, Primeira Seção, DJe 20/8/2001). Isso, por si só, já seria suficiente para conduzir ao entendimento de que persiste a responsabilidade da pessoa jurídica. Além disso, atente-se para o fato de que nada impede que a Execução Fiscal seja promovida contra sujeitos distintos, por cumulação subjetiva em regime de litisconsórcio. Com efeito, são distintas as causas que deram ensejo à responsabilidade tributária e, por consequência, à definição do polo passivo da demanda: a) no caso da pessoa jurídica, a responsabilidade decorre da concretização, no mundo material, dos

elementos integralmente previstos em abstrato na norma que define a hipótese de incidência do tributo; b) em relação ao sócio-gerente, o "fato gerador" de sua responsabilidade, conforme acima demonstrado, não é o simples inadimplemento da obrigação tributária, mas a dissolução irregular (ato ilícito). Além do mais, não há sentido em concluir que a prática, pelo sócio-gerente, de ato ilícito (dissolução irregular) constitui causa de exclusão da responsabilidade tributária da pessoa jurídica, fundada em circunstância independente. Em primeiro lugar, porque a legislação de Direito Material (CTN e legislação esparsa) não contém previsão legal nesse sentido. Ademais, a prática de ato ilícito imputável a um terceiro, posterior à ocorrência do fato gerador, não afasta a inadimplência (que é imputável à pessoa jurídica, e não ao respectivo sócio-gerente) nem anula ou invalida o surgimento da obrigação tributária e a constituição do respectivo crédito, o qual, portanto, subsiste normalmente. Entender de modo diverso, seria concluir que o ordenamento jurídico conteria a paradoxal previsão de que um ato ilícito - dissolução irregular -, ao fim, implicaria permissão para a pessoa jurídica (beneficiária direta da aludida dissolução) proceder ao arquivamento e ao registro de sua baixa societária, uma vez que não mais subsistiria débito tributário a ela imputável, em detrimento de terceiros de boa-fé (Fazenda Pública e demais credores). REsp 1.455.490-PR, Rel. Min. Herman Benjamin, julgado em 26/8/2014.

Neste contexto, no caso de retenção e não recolhimento de IRPF pela fonte pagadora em proventos do próprio sócio não se aplicaria a súmula 430 do STJ sendo plenamente exigível o tributo em questão do sócio ou da pessoa jurídica.

Não obstante a observação acima, entendo que no caso em tela a responsabilidade é aquela do artigo 723 do RIR/99(DL 1.736, art. 8º) que toma como fundamento a responsabilidade legal prevista no II do Art 124 do CTN e, nestes termos, plenamente válido o lançamento tributário realizado e a responsabilidade imputada ao sócio/administrador.

Nestes termos. Há um liame que faz surgir a necessidade de uma prova mais robusta dos recolhimentos em questão, afinal de contas, o liquidante/administrador congrega as funções de "pagador e recebedor" na medida em que administra a pessoa jurídica e, ao mesmo tempo, é beneficiário de pagamentos.

Em relação às jurisprudências carreadas aos autos, estas não se referem à solidariedade em questão, ademais não vinculam a decisão do presente Conselho.

Em relação ao argumento que a liquidação ordinária da associação seria regida pela R/BNH nº 199/83 e não pelos Art.1103 a 1105 do Código Civil, entendo ser indiferente o diploma legal a que está sujeito a liquidação da pessoa jurídica em questão, o que se faz necessário é identificar a qualidade de liquidante e administrador do contribuinte, com poderes de gestão, tal ponto foi comprovado nos autos como o próprio julgador de piso bem destaca:

Não obstante, consulta aos sistemas deste órgão, bem como os próprios recibos de honorários de liquidante acostados, retornam o status de liquidante e administrador do contribuinte (fls. 72 e 10-23). Ora, vez que atestada a condição a atrair a responsabilidade solidária atribuída ao sujeito passivo pelo Ordenamento pelas obrigações da empresa VIVENDA - ASSOCIAÇÃO DE POUPANÇA E EMPRÉSTIMO EM LIQUIDAÇÃO, resta patente a necessidade de comprovação documental acerca do efetivo recolhimento, exigência explicitamente mencionada em intimação prévia providenciada(fl.24)

Ademais, consolidou-se jurisprudência neste Conselho no sentido de que é legítima a glosa do IRRF não recolhido aos cofres públicos pela fonte pagadora que incidiu sobre os rendimentos auferidos por sócio/gerente. Como se depreende dos precedentes abaixo:

RPF. CONTRIBUINTE SÓCIO-DIRETOR DA FONTE PAGADORA À ÉPOCA DOS FATOS. IMPOSSIBILIDADE DE DEDUÇÃO DO IRRF NÃO RECOLHIDO. POSSIBILIDADE DE DEDUÇÃO DO VALOR LIQUIDADADO PELA FONTE PAGADORA EM PARCELAMENTO COMPROVADO COM DOCUMENTAÇÃO HÁBIL E IDÔNEA. **À época dos fatos o recorrente era diretor da fonte pagadora o que autoriza exigir não somente a prova da retenção mas também a comprovação do recolhimento. A alegação de que o valor foi incluído e liquidado em parcelamento precisa ser provada. In casu, foi comprovado nos autos que somente parte do valor foi incluído no parcelamento de forma que somente este valor pode ser computado na declaração de ajuste anual.** Recurso provido em parte. **Numero da decisão:** 2802-002.646

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF) Exercício: 2012 IRRF. COMPENSAÇÃO COM O IMPOSTO DEVIDO NA DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL DO IRPF. SÓCIO DA FONTE PAGADORA. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DA RETENÇÃO E DO RESPECTIVO RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. PROCEDÊNCIA. A compensação de IRRF na Declaração de Ajuste Anual do IRPF, no caso de diretores, gerentes, sócios e ou representantes legais da pessoa jurídica, fonte pagadora dos rendimentos, pressupõe a prova, mediante documentação hábil e idônea, da retenção em nome do contribuinte e do seu efetivo recolhimento. Diante de documentos que possam comprovar a retenção, mediante inclusive diligência fiscal realizada pelo órgão julgador, não há outra conclusão senão a de dar provimento ao recurso voluntário para cancelar a atuação. **Numero da decisão:** 2301-009.969

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF) Ano-calendário: 2003 COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE IRRF. SÓCIOS DA FONTE PAGADORA RESPONSÁVEL PELA RETENÇÃO. FALTA DE RECOLHIMENTO. No caso de o beneficiário dos rendimentos ser sócio da pessoa jurídica responsável pela retenção do imposto de renda na fonte, a compensação pelo sócio na declaração de ajuste anual está condicionada à comprovação do recolhimento do imposto efetuado pela empresa. **Numero da decisão:**2002-001.472

IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF Exercício: 2002 IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE E NÃO RECOLHIDO. SÓCIO DA FONTE PAGADORA. GLOSA DE FONTE. RESPONSABILIDADE. Por força do princípio da responsabilidade tributária solidária, sendo o contribuinte sócio da empresa (fonte pagadora), incabível a compensação do I.R. Fonte quando comprovada a inexistência do recolhimento do tributo retido. **Numero da decisão:**2202-000.788

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF) Ano-calendário: 2002 IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE - SÓCIO ADMINISTRADOR DA FONTE PAGADORA - APLICAÇÃO DO ARTIGO 723 RIR/99 O contribuinte sócio administrador da empresa, por força do princípio da responsabilidade tributária solidária, não pode compensar o IR retido quando comprovada a inexistência do recolhimento do tributo retido. Contudo, no presente caso, não há indícios que o contribuinte seja sócio da pessoa jurídica (documento assinado digitalmente) **Numero da decisão:** 2002-007.286

Destaco também acórdão prolatado pela câmara superior no mesmo sentido:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF Exercício: 2001 IMPOSTO DE RENDA RETIDO E NÃO RECOLHIDO. BENEFICIÁRIO SÓCIO DA FONTE PAGADORA. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. Em decorrência do princípio da responsabilidade tributária solidária, sendo o Contribuinte sócio-administrador da fonte pagadora, incabível a compensação de imposto retido na fonte e não recolhido. Numero da decisão: 9202-007.263

No caso, o recorrente era liquidante e administrador da associação à época dos fatos, situação que autoriza ao Fisco a exigir não só o comprovante de rendimentos, mas também a prova do recolhimento. Neste ponto, percebo que o contribuinte não anexou documentos que comprovassem que o IRRF foi efetivamente recolhido pela pessoa jurídica da qual o mesmo era administrador.

Ademais, a solidariedade em questão independe de dissolução irregular ou de encerramento das atividades e decorre diretamente da Lei, sendo própria da relação existente entre o administrador e a fonte pagadora. Razões pelas quais entendo que a glosa da compensação do IRRF deve ser mantida.

Complemento que a relação existente não é meramente trabalhista e há clara possibilidade de interferência direta na gestão e administração, acarretando assim a necessidade de um conjunto probatório mais robusto e que efetivamente comprove o recolhimento. Desse modo, fez por bem o legislador em atribuir mais responsabilidade ao sócio administrador quando figura como beneficiário do pagamento.

Por todo o exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Gleison Pimenta Sousa