



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10670.720842/2011-11
ACÓRDÃO	2402-013.063 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	29 de julho de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	FILOGÔNIO ALVES CRUZ JUNIOR
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2009

ALEGAÇÕES APRESENTADAS SOMENTE NO RECURSO VOLUNTÁRIO. NÃO CONHECIMENTO.

Os motivos de fato e de direito em que se fundamenta a irresignação do contribuinte devem ser apresentados na impugnação, não se conhecendo do recurso voluntário interposto somente com argumentos suscitados nesta fase processual e que não se destinam a contrapor fatos novos ou questões trazidas na decisão recorrida.

NÃO APRESENTAÇÃO DE NOVAS RAZÕES DE DEFESA PERANTE A SEGUNDA INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA. CONFIRMAÇÃO DA DECISÃO RECORRIDA.

Não tendo sido apresentadas novas razões de defesa perante a segunda instância administrativa, adota-se os fundamentos da decisão recorrida, nos termos do inc. I, § 12, do art. 144, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 1.634/2023 - RICARF.

MPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE. NÃO RETENÇÃO PELA FONTE PAGADORA. IMPOSTO DEVIDO. RESPONSABILIDADE PELO RECOLHIMENTO. Cabe à fonte pagadora o recolhimento do tributo devido. Contudo, a omissão da fonte pagadora não exclui a responsabilidade do contribuinte pelo pagamento do imposto, ficando o mesmo obrigado a declarar o valor recebido na declaração de ajuste anual. Constatada a não retenção do imposto após a data fixada para a entrega da referida declaração, a exação poderá ser exigida do contribuinte.

ÔNUS DA PROVA.

Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado. Art. 36 da Lei nº 9.784/99.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer em parte o recurso voluntário interposto, não se apreciando a alegação de “necessidade de reajustamento do valor do rendimento auferido”, uma vez que tal alegação recursal não foi levada ao conhecimento e à apreciação da autoridade julgadora de primeira instância, representando inovação recursal, e, na parte conhecida, negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Gregório Rechmann Junior – Relator

Assinado Digitalmente

Rodrigo Duarte Firmino – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Francisco Ibiapino Luz (suplente convocado), Gregório Rechmann Junior, João Ricardo Fahrion Nüske, Luciana Vilardi Vieira de Souza Mifano, Marcus Gaudenzi de Faria e Rodrigo Duarte Firmino (presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto em face da decisão da 15ª Turma da DRJ/SDR, consubstanciada no Acórdão 16-71.903 (p. 106), que julgou improcedente a impugnação apresentada pelo sujeito passivo.

Na origem, trata-se de Notificação de Lançamento (p. 19) com vistas a exigir débito do imposto de renda pessoa física em decorrência da constatação, pela fiscalização, da seguinte infração cometida pelo Contribuinte: compensação indevida de imposto de renda retido na fonte.

De acordo com a Autoridade Administrativa Fiscal, *o contribuinte não comprovou a retenção na fonte do IRRF declarado*, no montante de R\$ 84.947,89. Acrescentou, ainda, a Fiscalização que, *intimada a Fonte Pagadora, a mesma não comprovou a retenção do imposto, conforme documentação apresentada em atendimento à intimação*.

Cientificado do lançamento fiscal, o Contribuinte apresentou a sua competente defesa administrativa (p. 02), defendendo, em síntese, os seguintes pontos:

- recebeu honorários em razão de cumprimento de decisão da Justiça Estadual e, até àquela data (apresentação da impugnação), aguarda o cumprimento da legislação tributária por parte da Fonte Pagadora. Cita os artigos 717, 718, 722 e 725 do Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999, para concluir que a notificação de lançamento deveria ter sido emitida em face da Fonte Pagadora;

- notificou a Fonte Pagadora, em 16/04/2010, para que apresentasse cópia de DIRF alusivo ao pagamento efetuado nos autos do processo n.º 0433082572952;

- não há razão para a aplicação de multa, uma vez que, à época devida, foi realizada a informação do rendimento, correspondente à importância líquida recebida pelo impugnante, sendo que o remanescente foi levantado pelo outro advogado constante do alvará.

A DRJ julgou improcedente a impugnação, nos termos do susodito Acórdão nº 16-71.903 (p. 106), conforme ementa abaixo reproduzida:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA – IRPF

Ano-calendário: 2009

IMPOSTO RETIDO NA FONTE. GLOSA.

Somente o imposto comprovadamente pago ou retido na fonte, correspondente a rendimentos incluídos na base de cálculo, poderá ser deduzido do imposto progressivo para fins de determinação do saldo de imposto a pagar ou a ser restituído, na declaração de ajuste anual.

RETENÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA. 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.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificado dos termos da decisão de primeira instância, o Contribuinte interpôs o competente recurso voluntário (p. 119), esgrimindo suas razões de defesa nos seguintes pontos, em síntese:

* a obrigação pelo recolhimento do imposto por rendimentos pagos por decisão judicial, é da fonte pagadora;

* o recorrente foi induzido a erro, fazendo constar em sua declaração de renda o rendimento que lhe foi pago pela fonte pagadora, deduzindo que o devido recolhimento do imposto houvera sido recolhido pelo responsável. O caso impõe a responsabilização direta da fonte aplicando por analogia, o art. 44, I, da Lei n. 9.430/96 (art. 957, I, do RIR/99 - 75% sobre o

valor não recolhido), liberando o recorrente de qualquer responsabilidade por ter sido induzido a erro;

* necessidade de reajustamento do montante efetivamente recebido pelo Contribuinte, *eis que o valor líquido recebido pelo Recorrente foi de R\$ 223.953,41, oportunidade em que deverá ainda ser feito o consequente reajustamento, mesmo que tenha lançado o valor de R\$ 308.901,30, com o IRF de R\$ 84.947,89.*

Sem contrarrazões.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Gregório Rechmann Junior, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo. Entretanto não deve ser integralmente conhecido pelas razões a seguir expostas.

Da Matéria Não Conhecida

Conforme exposto no relatório supra, trata-se o presente caso de lançamento fiscal com vistas a exigir débito do imposto de renda pessoa física em decorrência da constatação, pela fiscalização, da seguinte infração cometida pelo Contribuinte: compensação indevida de imposto de renda retido na fonte.

Na “Descrição dos Fatos” da Notificação de Lançamento (p. 08), a Autoridade Administrativa Fiscal informa que *o contribuinte não comprovou a retenção na fonte do IRRF declarado*, no montante de R\$ 84.947,89, e que, *intimada a Fonte Pagadora, a mesma não comprovou a retenção do imposto, conforme documentação apresentada em atendimento à intimação.*

O Contribuinte, em sua peça recursal, defende, dentre outras matérias, a “necessidade de reajustamento do valor do rendimento auferido”, *eis que o valor líquido recebido pelo Recorrente foi de R\$ 223.953,41, oportunidade em que deverá ainda ser feito o consequente reajustamento, mesmo que tenha lançado o valor de R\$ 308.901,30, com o IRF de R\$ 84.947,89.*

Ocorre que, analisando-se as razões de defesa deduzidas em sede de recurso voluntário em cotejo com aquelas apresentadas na impugnação, verifica-se que houve inovação por parte da Contribuinte em relação à matéria supra destacada.

Neste sentido, confira-se, por oportuno, as matérias de defesa deduzidas em sede de impugnação, conforme sumariamente noticiado no relatório da decisão ora recorrida:

Cientificado do lançamento em 19/05/2011 (fl. 24), o interessado apresentou a impugnação de fls. 02 a 04, em 09/06/2011, alegando que:

- recebeu honorários em razão de cumprimento de decisão da Justiça Estadual e até a presente data aguarda o cumprimento da legislação tributária por parte do Banco Itaú S/A. Cita os artigos 717, 718, 722 e 725 do Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999, para concluir que a autuação deveria ser destinada ao Banco Itaú S/A.;
- importante registrar que o impugnante notificou o Banco Itaú S/A em 16/04/2010, para que o Banco apresentasse cópia de DIRF alusivo ao pagamento efetuado nos autos do processo n.º 0433082572952;
- não há razão para a aplicação de multa ao impugnante, uma vez que a época devida, foi realizada a informação do rendimento, correspondente à importância líquida recebida pelo impugnante de R\$ 223.953,41, o remanescente foi levantado pelo outro advogado constante do alvará, o Dr. Carlos Fernando de Souza;
- deve ser cancelada a notificação de lançamento, tendo em vista que compete ao Banco Itaú S.A. (fonte pagadora) o recolhimento do imposto.

É flagrante, pois, a inovação operada em sede de recurso, tratando-se de matéria preclusa em razão de sua não exposição na primeira instância administrativa, não tendo sido examinada pela autoridade julgadora de primeira instância, o que contraria o princípio do duplo grau de jurisdição, bem como o do contraditório e o da ampla defesa.

A preclusão processual é um elemento que limita a atuação das partes durante a tramitação do processo, imputando-lhe celeridade, numa sequência lógica e ordenada dos fatos, em prol da pretendida pacificação social.

Humberto Theodoro Júnior ensina que preclusão é “a perda da faculdade ou direito processual, que se extinguiu por não exercício em tempo útil”. Ainda segundo o mestre, com a preclusão, “evita-se o desenvolvimento arbitrário do processo, que só geraria a balbúrdia, o caos e a perplexidade para as partes e o juiz”.

Tal princípio busca garantir o avanço da relação processual e impedir o retrocesso às fases anteriores do processo, encontrando-se fixado o limite da controvérsia, no Processo Administrativo Fiscal (PAF), no momento da impugnação/manifestação de inconformidade.

O inciso III do art. 16 do Decreto nº 70.235/1972, norma que regula o Processo Administrativo Fiscal – PAF em âmbito federal, é expresso no sentido de que, a menos que se destinem a contrapor razões trazidas na decisão recorrida, os motivos de fato e de direito em que se fundamentam os pontos de discordância e as razões e provas que possuir o contribuinte devem ser apresentados na impugnação.

Decreto n. 70.235/72

Art. 16. A impugnação mencionará:

[...]

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões a provas que possuir

No caso em análise, não há qualquer registro na peça impugnatória da matéria em destaque suscitada no recurso voluntário, razão pela qual não se conhece de tal argumento.

Não é lícito inovar no recurso para inserir questão diversa daquela originalmente deduzida na impugnação/manifestação de inconformidade, devendo as inovações serem afastadas por se referirem as matérias não impugnadas no momento processual devido.

Das Demais Razões de Defesa objeto do Recurso Voluntário

Conforme exposto linhas acima, o Contribuinte, em face da decisão de primeira instância que manteve incólume o lançamento fiscal, interpôs o recurso voluntário de p. 119, esgrimindo suas razões de defesa nos seguintes pontos:

* a obrigação pelo recolhimento do imposto por rendimentos pagos por decisão judicial, é da fonte pagadora;

* o recorrente foi induzido a erro, fazendo constar em sua declaração de renda o rendimento que lhe foi pago pela fonte pagadora, deduzindo que o devido recolhimento do imposto houvera sido recolhido pelo responsável. O caso impõe a responsabilização direta da fonte aplicando por analogia, o art. 44, I, da Lei n. 9.430/96 (art. 957, I, do RIR/99 - 75% sobre o valor não recolhido), liberando o recorrente de qualquer responsabilidade por ter sido induzido a erro.

Pois bem!

Considerando que tais alegações em nada diferem daquelas apresentadas em sede de impugnação, estando as conclusões alcançadas pelo órgão julgador de primeira instância em consonância com o entendimento perfilhado por este Relator, em vista do disposto no inc. I, § 12, do art. 144, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 1.634/2023 – RICARF, não tendo sido apresentadas novas razões de defesa perante a segunda instância administrativa, adoto os fundamentos da decisão recorrida, *in verbis*:

Versam os autos sobre compensação indevida de IRRF.

(...)

Dispõe a Lei nº 9.250/1.995, em seu artigo 12, V, que poderá ser deduzido do imposto progressivo apurado na declaração de ajuste anual o imposto retido na fonte, ou o pago, inclusive a título de recolhimento complementar, correspondente aos rendimentos incluídos na base de cálculo:

(...)

A retenção do imposto pela fonte pagadora é que cria o direito de o contribuinte compensá-lo com o valor apurado anualmente. O contribuinte sofre a incidência do imposto no momento em que recebe o rendimento e, é neste momento, caso tenha ocorrido retenção, que nasce o direito de compensá-lo na declaração.

Por sua vez, é o comprovante de rendimentos o documento hábil, em razão de sua própria natureza, para comprovar o valor dos rendimentos pagos e do imposto de renda retido na fonte, estabelecendo, assim, a correlação entre ambos. Na ausência de sua apresentação e em se tratando de ação trabalhista, podem ser exigidos outros documentos para comprovar a retenção, como cálculos de liquidação de sentença, alvará de levantamentos, extratos de contas judiciais.

No caso em tela, nenhum documento extraído do processo trabalhista foi apresentado com a impugnação.

Consta do dossiê do contribuinte que o mesmo apresentou a Notificação Extrajudicial de fl. 39, onde resta afirmado que em 12/03/2009, foi efetuado o pagamento de honorários advocatícios ao impugnante e ao Sr. Carlos Fernando de Souza, no valor líquido de R\$ 447.906,82.

A fl. 40, consta o Alvará Judicial determinando o levantamento de R\$ 426.545,60 e possíveis rendimentos, ao Sr. Filogônio e/ou Sr. Carlos Fernando de Sousa, em conjunto ou separadamente, sendo observado que da importância global depositada na guia n.º 4788865, serão deduzidos os valores líquidos e expressos de R\$ 27.000,00 em favor do Banco Itaú S/A. e de R\$ 29.000,00 em favor de Dr. José Wilson Fonseca Cambuy e Dr. Otávio Augusto Mascarenhas Caldeira, informação essa confirmada pelo despacho judicial de fl. 52..

Não há, portanto, qualquer informação sobre ter havido a retenção do imposto de renda na fonte sobre os honorários advocatícios pagos.

Tal constatação encontra-se corroborada pelas informações prestadas pela fonte pagadora, Banco Itaú S/A., que as partes entabularam acordo, decidindo que ao executado será restituída a importância de R\$ 27.000,00, aos advogados do executado será paga a importância de R\$ 29.000,00 e o remanescente, bem como a totalidade dos acréscimos será levantada integralmente pelos exequentes (fls. 49 e 50).

Ainda, a fonte pagadora informa as fls. 57/60, ter depositado em juízo o valor integral da sentença de R\$ 482.545,65.

Sobre deduções deve ser salientado que é regra geral no direito que o ônus da prova cabe a quem alega. Entretanto, a lei também pode determinar a quem caiba a incumbência de provar determinado fato. É o que ocorre no caso das deduções. O art. 11, § 3º do Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, estabeleceu expressamente que o contribuinte pode ser instado a comprová-las ou justificá-las, deslocando para ele o ônus probatório.

(...)

A inversão legal do ônus da prova, do fisco para o contribuinte, transfere para o impugnante a obrigação de comprovação e justificação das deduções. Também

importa dizer que o ônus de provar significa trazer elementos que não deixem qualquer dúvida quanto ao fato questionado.

(...)

Não há nos autos, demonstrativo dos rendimentos tributáveis que couberam ao interessado, não tendo como se alterar os rendimentos de honorários advocatícios por ele declarados.

Uma vez que não se comprovou ter havido retenção na fonte, cabe aqui discutir a responsabilidade da fonte pagadora pela não retenção.

Tendo em vista a responsabilidade da fonte pagadora e com fundamento nos artigos 718, 722 e 725 do RIR/99, o impugnante quer fazer entender que a exigência, relativa à compensação indevida de IRRF deveria recair sobre a fonte pagadora dos rendimentos, que deixou de proceder à retenção e ao recolhimento do Imposto de Renda Retido na Fonte.

Não pode prosperar os argumentos do impugnante, visto que, à luz dos dispositivos supracitados, a responsabilidade da fonte pagadora dos rendimentos pela retenção e recolhimento do imposto de renda na fonte decorre de lei e não exclui a obrigação tributária pelo pagamento do imposto imputável ao contribuinte pela sua relação pessoal e direta com o fato gerador. Assim, mesmo que os rendimentos não tenham sido tributados na fonte, por omissão da fonte pagadora ou por impedimento de decisão judicial, o beneficiário dos rendimentos, na condição de contribuinte do imposto de renda, deve tributá-los na Declaração de Ajuste Anual.

A ausência de retenção do Imposto de Renda na Fonte sobre rendimento não exclui a sua natureza tributável, nem exonera o beneficiário do rendimento da obrigação de incluí-lo, para tributação, na declaração de ajuste anual, porquanto o contribuinte do imposto de renda é o adquirente da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza, conforme aduz o art. 45 do Código Tributário Nacional – CTN.

Há de se acrescentar que tanto na hipótese do Imposto de Renda Retido na Fonte ser antecipação do imposto apurado na Declaração de Ajuste Anual como na hipótese de tributação exclusiva na fonte, o sujeito passivo da obrigação tributária é o beneficiário do rendimento, não a fonte pagadora. A responsabilidade atribuída à fonte pagadora tem caráter apenas supletivo.

(...)

Admitir, por absurdo, a premissa de que os rendimentos recebidos de pessoa jurídica somente pudessem ser tributados na fonte, seria tornar letra morta o ajuste anual de que trata o texto legal transcrito no item precedente, porquanto além de mostrar a evolução patrimonial do contribuinte, tem a Declaração de Ajuste Anual o objetivo de corrigir distorções tributárias decorrentes da percepção de rendimentos de mais de uma fonte pagadora, permitir ao sujeito

passivo realizar as deduções previstas para a declaração anual e compensar o imposto de renda retido na fonte, levando-se em conta, neste particular, que o fato gerador do Imposto de Renda decorre de situação jurídica (CTN, arts. 116, II e 117, I e II).

Cabe lembrar que sobre a responsabilidade tributária pelo Imposto de Renda Retido na Fonte, a Secretaria da Receita Federal expediu o Parecer Normativo nº 01, de 24 de setembro de 2002, transcrevendo-se abaixo a parte pertinente:

(...)

Imposto retido como antecipação

11. Diferentemente do regime anterior, no qual a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto é exclusiva da fonte pagadora, no regime de retenção do imposto por antecipação, além da responsabilidade atribuída à fonte pagadora para a retenção e recolhimento do imposto de renda na fonte, a legislação determina que a apuração definitiva do imposto de renda seja efetuada pelo contribuinte, pessoa física, na declaração de ajuste anual, e, pessoa jurídica, na data prevista para o encerramento do período de apuração em que o rendimento for tributado, seja trimestral, mensal estimado ou anual.

Responsabilidade tributária na hipótese de não-retenção do imposto

12. Como o dever do contribuinte de oferecer os rendimentos à tributação surge tão-somente na declaração de ajuste anual, no caso de pessoa física, ou, na 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, ao se atribuir à fonte pagadora a responsabilidade tributária por imposto não retido, é importante que se fixe o momento em que foi verificada a falta de retenção do imposto: se antes ou após os prazos fixados, referidos acima.

13. Assim, se o fisco constatar, antes do prazo fixado para a 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, que a fonte pagadora não procedeu à retenção do imposto de renda na fonte, o imposto deve ser dela exigido, pois não terá surgido ainda para o contribuinte o dever de oferecer tais rendimentos à tributação. Nesse sentido, dispõe o art. 722 do RIR/1999, verbis:

(....)

14. Por outro lado, se somente após a data prevista para a entrega da declaração de ajuste anual, 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, for constatado que não houve retenção do imposto, o destinatário

da exigência passa a ser o contribuinte. Com efeito, se a lei exige que o contribuinte submeta os rendimentos à tributação, apure o imposto efetivo, considerando todos os rendimentos, a partir das datas referidas não se pode mais exigir da fonte pagadora o imposto.

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

(....)

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, ser-lhe-ão 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.” (grifo original)

Pelo explicitado e considerando quanto à forma e época (depois de expirado o prazo para a entrega da DIRPF) em que foi processado o lançamento, e ainda, da orientação contida no Parecer Normativo acima transcrito, há que se concluir pela procedência do lançamento, eis que, no caso, a responsabilidade da fonte pagadora se restringe à multa de ofício e juros de mora. Assim o lançamento foi feito nos moldes do Parecer antes referenciado.

Logo, também não se sustenta a argumentação do impugnante de que caberia à fonte pagadora a responsabilidade pelo recolhimento do tributo.

Frise-se que a determinação legal para que a fonte pagadora proceda à retenção e ao recolhimento do imposto não retira daquele que recebeu os valores a condição de contribuinte, pois cuida a retenção de mera antecipação de crédito tributário, evitando a espera da Administração Fazendária pelo pagamento do IRPF anual somente a partir do mês de abril do exercício vindouro (época corrente de recolhimento deste tributo), apurado na declaração de ajuste. Nessa esteira, mesmo que a fonte pagadora não haja efetuado a retenção do imposto, o impugnante, de toda a sorte, recebeu os rendimentos e adquiriu disponibilidade econômica, pelo que se torna sujeito passivo (contribuinte) da relação jurídica tributária.

Em suma, o impugnante não figura em nenhum momento no presente processo como sujeito passivo da obrigação de reter e recolher o Imposto de Renda Retido na Fonte, mas é contribuinte do **Imposto de Renda das Pessoas Físicas** apurado em sua declaração de ajuste.

Portanto, não pode prevalecer a arguição de que o imposto deva ser exigido da fonte pagadora, pois a Notificação de Lançamento trata de compensação indevida de Imposto de Renda Retido na Fonte e a responsabilidade da fonte pagadora extinguiu-se quando da entrega da Declaração de Ajuste Anual.

Adicionalmente às razões de decidir supra reproduzidas, ora adotadas como fundamento do presente voto, destaque-se os escólios da Conselheira Sheila Aires Cartaxo Gomes, objeto do Acórdão 2301-007.305, de 03 de junho de 2020, *in verbis*:

No tocante a sujeição passiva tributária, dispõem os artigos 45 e 121 do Código Tributário Nacional:

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.

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.

A sujeição passiva na relação jurídica tributária pode se dar na condição de contribuinte ou de responsável. Nos rendimentos sujeitos ao imposto de renda na fonte, o beneficiário do rendimento é o contribuinte, titular da disponibilidade econômica ou jurídica de renda a que se refere o artigo 43 do CTN. É este que tem relação pessoal e direta com a situação que constitui o respectivo fato gerador nos termos do inciso I do parágrafo único do artigo 121 do CTN.

A fonte pagadora, por expressa determinação legal, lastreada no parágrafo único do artigo 45 do CTN, substitui o contribuinte em relação ao recolhimento do tributo, cuja retenção está obrigada a fazer, caracterizando-se como responsável tributário.

Nos termos do artigo 128 do CTN, a lei, ao atribuir a responsabilidade pelo pagamento do tributo à terceira pessoa vinculada ao fato gerador da obrigação tributária, tanto pode excluir a responsabilidade do contribuinte como atribuir a este a responsabilidade em caráter supletivo. Este assim dispõe:

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.

Assim, o contribuinte não é o responsável exclusivo pelo imposto. Pode ter sua responsabilidade excluída (no regime de retenção exclusiva) ou ser chamado a responder supletivamente (no regime de retenção por antecipação).

Além da responsabilidade atribuída à fonte pagadora para a retenção e recolhimento do imposto de renda na fonte (regime de retenção do imposto por antecipação), a legislação determina que a apuração definitiva do imposto de renda seja efetuado pelo contribuinte, pessoa física, na declaração de ajuste anual, e, pessoa jurídica, na data prevista para o encerramento do período de apuração em que o rendimento for tributado, seja trimestral, mensal estimado ou anual.

Neste sentido, é o que dispõe o art. 85 do RIR/99 sobre a responsabilidade do contribuinte, pessoa física, beneficiária dos rendimentos:

Art.85. Sem prejuízo do disposto no § 2º do art. 2º, a pessoa física deverá apurar o saldo em Reais do imposto a pagar ou o valor a ser restituído, relativamente aos rendimentos percebidos no ano-calendário (Lei nº 9.250, de 1995, art. 7º).

Quando a legislação tributária impõe à fonte pagadora a obrigação de reter o imposto, esta não exclui o contribuinte da obrigação tributária de apurar o imposto devido na sua Declaração de Ajuste Anual, uma vez que este continua sendo a pessoa que adquiriu a disponibilidade jurídica ou econômica da renda ou proventos tributáveis (CTN, artigos 45 e 121, parágrafo único, I).

A ausência de retenção do Imposto de Renda na Fonte sobre rendimentos não exclui a sua natureza tributável, nem exonera o beneficiário do rendimento da obrigação de incluí-lo, para tributação, na Declaração de Ajuste Anual.

Se o Fisco constatar, antes do prazo fixado para a 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, que a fonte pagadora não procedeu à retenção do imposto de renda na fonte, o imposto deve ser dela exigido, pois não terá surgido ainda para o contribuinte o dever de oferecer tais rendimentos à tributação.

Por outro lado, se somente após a data prevista para a entrega da declaração de ajuste anual, 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, for constatado que não houve retenção do imposto, o destinatário da exigência passa a ser o contribuinte. Com efeito, se a lei exige que o contribuinte submeta os rendimentos à tributação, apure o imposto efetivo, considerando todos os rendimentos, a partir das datas referidas não se pode mais exigir da fonte

pagadora o imposto. Neste sentido, é o que dispõe o parágrafo único do artigo 722 do RIR/1999.

Verificada a falta de retenção após as datas referidas no parágrafo anterior, 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. Exigese do contribuinte o imposto, a multa de ofício e os juros de mora a partir da data fixada para a entrega de sua declaração de ajuste anual.

Este é o entendimento do Superior Tribunal de Justiça cuja ementa abaixo transcrevemos:

REsp 497771 / RECURSO ESPECIAL 2003/0015280-0 Relatora Ministra DENISE ARRUDA Órgão Julgador - PRIMEIRA TURMA Data do Julgamento 21/03/2006 Data da Publicação/Fonte DJ 10.04.2006 p. 127

Ementa EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA INCIDENTE SOBRE OS RENDIMENTOS PAGOS EM CUMPRIMENTO DE DECISÃO DA JUSTIÇA DO TRABALHO. FONTE PAGADORA RESPONSÁVEL PELA RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. NÃOCOMPROVAÇÃO DA FALTA DE RETENÇÃO. IMPOSSIBILIDADE DE EXCLUSÃO DA RESPONSABILIDADE DO CONTRIBUINTE.

1. Da interpretação sistemática dos arts. 45, parágrafo único, 121 e 128 do CTN, 103 do Decreto-Lei 5.844/43, e 46 da Lei 8.541/92, conclui-se que cabe ao empregador reter, na fonte, o Imposto de Renda Pessoa Física incidente sobre as verbas pagas ao trabalhador em cumprimento de decisão da Justiça do Trabalho; no entanto, a falta de retenção do imposto pela Fonte Pagadora não exclui a responsabilidade do contribuinte, que fica obrigado a informar, na sua declaração de ajuste anual, os valores recebidos. Constatada a não-retenção do imposto após a data fixada para a entrega da referida declaração, a exação deve ser exigida do contribuinte, caso este não tenha submetido os rendimentos à tributação. Recurso especial desprovido.

Em relação a responsabilidade pela retenção do imposto devido, a matéria já passou pela apreciação da Receita Federal, culminando com a edição do Parecer Normativo COSIT nº 1, de 24/09/2002, valendo aqui transcrever os excertos abaixo aplicáveis ao caso vertente:

IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF.

(...)

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.

(...)

Responsabilidade tributária na hipótese de não-retenção do imposto

12. Como o dever do contribuinte de oferecer os rendimentos à tributação surge tão somente na declaração de ajuste anual, no caso de pessoa física, ou, na 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, ao se atribuir à fonte pagadora a responsabilidade tributária por imposto não retido, é importante que se fixe o momento em que foi verificada a falta de retenção do imposto: se antes ou após os prazos fixados, referidos acima.

13. Assim, se o fisco constatar, antes do prazo fixado para a 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, que a fonte pagadora não procedeu à retenção do imposto de renda na fonte, o imposto deve ser dela exigido, pois não terá surgido ainda para o contribuinte o dever de oferecer tais rendimentos à tributação.

Nesse sentido, dispõe o art. 722 do RIR/1999, verbis:

Art. 722. A fonte pagadora fica obrigada ao recolhimento do imposto, ainda que não o tenha retido (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 103).

13.1. Nesse caso, a fonte pagadora deve arcar com o ônus do imposto, reajustando a base de cálculo, conforme determina o art. 725 do RIR/1999, a seguir transcrito.

(...)

14. Por outro lado, se somente após a data prevista para a entrega da declaração de ajuste anual, 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, for constatado que não houve retenção do imposto, o destinatário da exigência passa a ser o contribuinte. Com efeito, se a lei exige que o contribuinte submeta os rendimentos à tributação, apure o imposto efetivo, considerando todos os rendimentos, a partir das datas referidas não se pode mais exigir da fonte pagadora o imposto.

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

(...)

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. (...)

Ademais, nesta mesma linha, a matéria já se encontra sumulada neste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais:

Súmula CARF nº 12:

Constatada a omissão de rendimentos sujeitos à incidência do imposto de renda na declaração de ajuste anual, é legítima a constituição do crédito tributário na pessoa física do beneficiário, ainda que a fonte pagadora não tenha procedido à respectiva retenção.

(...)

Portanto e ancorado na legislação de regência, restando demonstrado que a fonte pagadora não promoveu a retenção do imposto devido sobre os rendimentos pagos, correto está o lançamento realizado – uma vez que encerrado o ano-calendário em que ocorreu o pagamento e findo o prazo para entrega da declaração de rendimentos pelo contribuinte – devendo ser afastado o cumprimento da obrigação pela fonte pagadora, com sua respectiva conversão ao sujeito passivo titular/beneficiário dos rendimentos, restando, assim, ao Recorrente, arcar com o recolhimento do imposto não retido.

Ademais, a retenção do imposto pela fonte pagadora é que cria o direito de o contribuinte compensá-lo com o valor apurado anualmente. O contribuinte sofre a incidência do imposto no momento em que recebe o rendimento e é neste momento, caso tenha ocorrido retenção, que nasce o direito de compensá-lo na declaração.

Neste esboço, não há qualquer ajuste a ser realizado na decisão de primeira instância, impondo-se a sua manutenção pelos seus próprios fundamentos.

Conclusão

Ante o exposto, voto no sentido de conhecer em parte o recurso voluntário interposto, não se apreciando a alegação de “necessidade de reajustamento do valor do rendimento auferido”, uma vez que tal alegação recursal não foi levada ao conhecimento e à apreciação da autoridade julgadora de primeira instância, representando inovação recursal, e, na parte conhecida, negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Gregório Rechmann Junior