



**Poder Judiciário  
CONSELHO DA JUSTIÇA FEDERAL  
Turma Nacional de Uniformização**

SCES, TRECHO 3, Setor de Clubes Esportivos Sul - Polo 8 - Lote 9 - Bairro: Asa Sul - CEP: 70200-003  
- Fone: (61) 3022-7000 - www.cjf.jus.br - Email: turma.uniformi@cjf.jus.br

**PEDIDO DE UNIFORMIZAÇÃO DE INTERPRETAÇÃO DE LEI (TURMA) Nº  
0005167-44.2018.4.03.6338/SP**

**RELATOR:** JUIZ FEDERAL NAGIBE DE MELO JORGE NETO

**REQUERENTE:** ----

**REQUERIDO:** UNIÃO - FAZENDA NACIONAL

**VOTO-VISTA**

Peço vênia para abrir divergência em relação ao voto do Exmo. Juiz Federal Relator.

Trata-se de pedido de uniformização afetado como representativo de controvérsia, Tema nº 333, com o objetivo de se dirimir a seguinte questão: “*se diante da retenção do IRRF pela fonte pagadora, esta assume a responsabilidade pelo pagamento do imposto de renda aos cofres públicos, haverá exclusão da responsabilidade do contribuinte pelo repasse?*”.

Propõe o Juiz Federal Relator a fixação da seguinte tese: “*O contribuinte do Imposto de Renda Retido na Fonte continua responsável pela obrigação tributária quando: (i) a fonte pagadora não efetuou a retenção; (ii) a lei expressamente lhe atribuir responsabilidade subsidiária*”.

Pedi vista dos autos por considerar, numa primeira análise, que a tese proposta não solve de forma integral a controvérsia posta à apreciação desta Turma Nacional de Uniformização (TNU).

Assim, passo a expor as razões de minha divergência, submetendo a solução ora proposta ao Colegiado.

**1. Delimitação da controvérsia**

A controvérsia jurídica estabelecida nestes autos diz respeito à responsabilidade tributária que eventualmente subsiste em face do **contribuinte do Imposto de Renda da Pessoa Física (IRPF)**, na hipótese de a fonte pagadora, após proceder à retenção do imposto de renda, não repassar a quantia retida ao fisco federal.

À vista do caso concreto tratado nos autos, a situação de fato

subjacente a essa discussão jurídica diz respeito à **antecipação do pagamento** do IRPF, mediante a técnica de arrecadação denominada de “retenção na fonte”.

Distingue-se essa hipótese da retenção de imposto de renda em que há **tributação exclusiva na fonte**, que se verifica, por exemplo, com o imposto de renda incidente sobre o décimo-terceiro salário, nos termos do art. 16, III, da Lei nº 8.134/90, em que o valor retido na fonte não é qualificado como antecipação de pagamento, mas, sim, como pagamento mesmo do tributo.

A responsabilidade quanto à obrigação tributária principal, no caso da tributação exclusiva na fonte, **não é objeto deste recurso representativo de controvérsia**, mas, apenas, a responsabilidade decorrente da ausência de repasse do valor de imposto de renda retido a título de **antecipação do pagamento**.

Para a solução da controvérsia, defende a parte autora que a simples retenção do imposto de renda pela fonte pagadora **exime o contribuinte do dever de recolher ao fisco o respectivo valor**, cabendo-lhe apenas a declaração da retenção e sua comprovação por meio dos documentos fiscais pertinentes. Acrescenta que, somente na hipótese de não retenção dos valores, subsistiria sua obrigação.

Já a União alega que a retenção na fonte se constitui, na hipótese em discussão, mera antecipação do pagamento do tributo, sendo que a legislação, ao atribuir à fonte pagadora a responsabilidade pela retenção e repasse dessa antecipação, **não excluiu a responsabilidade do contribuinte**. Assim, defende a fixação da tese de que “*A ausência de repasse do IRPF retido pela fonte pagadora a que se refere o art. 7º, I e II da Lei 7713/88 não ilide a responsabilidade do contribuinte pelo pagamento do imposto de renda*”.

Delimitada a controvérsia, convém melhor aclarar a estrutura jurídica do Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF).

## 2. A estrutura do Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF)

O denominado Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) não se configura numa modalidade autônoma ou independente de tributo. Trata-se de uma técnica de arrecadação do Imposto de Renda da Pessoa Física (IRPF), mediante a qual o contribuinte desse tributo sofre retenção do imposto por parte da fonte pagadora, a qual assume a condição de responsável tributário pelo seu pagamento.

A retenção na fonte do imposto de renda pode configurar tanto uma antecipação de pagamento do tributo como seu efetivo adimplemento, no caso da tributação exclusiva na fonte. Como já mencionado, interessa, para a controvérsia em discussão, apenas o IRRF como antecipação de pagamento do IRPF devido pelo contribuinte pessoa física, por se tratar da hipótese fática subjacente à controvérsia nestes autos afetada.

O fato gerador do IRPF tem como aspecto material a aquisição da

disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de proventos de qualquer natureza, nos termos do art. 43 do Código Tributário Nacional (CTN).

Quanto ao aspecto temporal, o fato gerador do IRPF tem sua base de cálculo apurada anualmente, nos termos dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.250/95.

Assim, o fato gerador do IRPF compreende “*todos os rendimentos percebidos durante o ano-calendário, exceto os isentos, os não-tributáveis, os tributáveis exclusivamente na fonte e os sujeitos à tributação definitiva*” (art. 8º, I, da Lei nº 9.250/95).

Por consequência, somente após encerrado o ano-calendário, apurados todos os rendimentos tributáveis percebidos durante aquele ano, e procedidas às deduções legais, mediante o cumprimento pelo contribuinte da **obrigação tributária acessória** relativa ao preenchimento e entrega da declaração anual de ajuste do imposto de renda, será obtido o imposto efetivamente devido, cujo lançamento se dará por homologação, nos termos do art. 150 do CTN.

Não obstante, com base na autorização concedida pelo art. 45, parágrafo único, do CTN (“*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*”), o art. 7º da Lei nº 7.713/88 previu hipóteses de **antecipação de pagamento** do IRPF, antes da efetiva constituição do tributo, nesses termos:

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

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

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

Observe-se que a **antecipação de pagamento não se confunde com o pagamento antecipado** do tributo. A retenção do valor do imposto de renda que presumidamente será devido pelo contribuinte não se caracteriza como pagamento próprio desse tributo, o qual sequer é exigível, já que sua constituição somente ocorrerá após o ajuste anual. Aliás, o valor retido e repassado ao fisco poderá até mesmo ser considerado como indevido quando da declaração anual do imposto de renda, com sua consequente restituição integral ao contribuinte.

A atribuição à fonte pagadora da responsabilidade pela retenção e pagamento antecipado do imposto de renda interessa ao fisco federal, que com isso obtém o recebimento antecipado do tributo antes de sua efetiva constituição, que somente se dará por ocasião da declaração de ajuste anual do imposto de renda.

Além disso, essa disposição legal garante ao fisco federal maior

grau de adimplemento do IRPF, mediante a retenção na fonte de parcela do tributo presumidamente devido pelo contribuinte no decorrer do ano-calendário.

A lei não atribui diretamente ao contribuinte do IRPF o dever de antecipar o pagamento do imposto de renda. **Esse dever é imposto exclusivamente à fonte pagadora.** Tanto é assim que, se a fonte pagadora deixar de proceder à retenção e recolhimento do tributo, o contribuinte não poderá ser cobrado pelo fisco antes de sua efetiva constituição, que somente ocorrerá em momento posterior à retenção não realizada, mediante lançamento por homologação (com a declaração anual do imposto de renda) ou em face de lançamento de ofício, a cargo do fisco federal.

Gizados os contornos da arrecadação do IRPF mediante retenção na fonte, é possível se fixar as responsabilidades legais que recaem sobre a fonte pagadora e o contribuinte.

### **3. A responsabilidade da fonte pagadora e contribuinte quando ausente a retenção do imposto de renda**

Verificadas as hipóteses previstas no art. 7º, I e II, da Lei nº 7.713/88, a fonte pagadora tem o dever legal de proceder à retenção do imposto de renda calculado nos termos do art. 25 desse mesmo diploma legal, em face do contribuinte pessoa física.

Esse valor deve ser recolhido a tempo e modo ao fisco federal, pela própria fonte pagadora, e será considerado como antecipação de pagamento do imposto de renda devido pelo contribuinte.

Nessa modalidade de arrecadação, pode ocorrer de a fonte pagadora **não proceder à retenção do imposto de renda**, quando do pagamento de remuneração ou rendimento ao contribuinte pessoa física.

Nessa hipótese, o art. 782 do **Regulamento do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza**, aprovado pelo Decreto nº 9.580/2018, expressamente atribui à fonte pagadora a obrigação de seu recolhimento:

*Art. 782. A fonte pagadora fica obrigada ao recolhimento do imposto sobre a renda, ainda que não o tenha retido (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 103).*

*Parágrafo único. Na hipótese prevista neste artigo, quando se tratar de imposto sobre a renda devido como antecipação e a fonte pagadora comprovar que o beneficiário já incluiu o rendimento em sua declaração, será aplicada a penalidade prevista no art. 1.019, além dos juros de mora pelo atraso, calculados sobre o valor do imposto sobre a renda que deveria ter sido retido, sem obrigatoriedade do recolhimento deste (Lei nº 10.426, de 24 de abril de 2002, art. 9º). (Negritei.)*

Essa mesma solução foi adotada em parecer normativo expedido

pela Coordenação Geral de Tributação (Cosit), órgão pertencente à Receita Federal do Brasil (RFB).

Com efeito, no **Parecer Normativo COSIT nº 01, de 24 de setembro de 2002**, que trata especificamente do IRRF, reforçou-se a responsabilidade da fonte pagadora pelo adimplemento da antecipação de pagamento do IRPF, mesmo quando não há a retenção na fonte:

*IRR.F. 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. (Negritei.)*

Quanto ao contribuinte, a ausência de retenção na fonte do imposto de renda **não o exime do pagamento do valor não retido**, devendo o tributo devido objeto de regular apuração e adimplemento perante o fisco federal.

No entanto, a ausência de retenção na fonte do valor destinado à antecipação do pagamento do imposto de renda não autoriza à RFB que proceda à cobrança do valor não retido **antes do prazo para entrega da declaração de ajuste anual desse tributo**.

Confira-se, nesse sentido, a orientação firmada pelo Parecer Normativo COSIT nº 01/2002:

*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. (Negritei.)*

Concluindo, da ausência da retenção do imposto de renda na fonte, decorrem as seguintes responsabilidades: a) quanto à fonte pagadora, em razão do descumprimento de seu dever legal de proceder à retenção, o valor respectivo poderá ser desde já dela exigido; b) quanto ao contribuinte do IRPF, deverá oferecer à tributação o valor respectivo, por ocasião da declaração anual do imposto de renda, e proceder ao pagamento do tributo que for apurado.

#### **4. A responsabilidade da fonte pagadora e contribuinte quando feita a retenção do imposto de renda, mas ausente o recolhimento**

Essa hipótese se constitui no ponto nuclear deste recurso representativo de controvérsia: a fonte pagadora procede à retenção do imposto de renda do contribuinte pessoa física, a título de antecipação de pagamento, mas não recolhe o respectivo valor ao fisco federal. Quais responsabilidades remanescem à fonte pagadora e ao contribuinte?

De plano, quanto à fonte pagadora, mostra-se evidente que subsiste a responsabilidade do pagamento do valor que foi objeto de retenção. A fonte pagadora pode e deve, desde logo, ser cobrada pelo fisco quanto ao valor retido e não recolhido, até porque a conduta dos responsáveis legais pela fonte pagadora configura, em tese, crime de apropriação indébita, conforme tipo legal previsto no art. 11, “a”, da Lei nº 4.357/64:

*Art. 11. Inclui-se entre os fatos constitutivos do crime de apropriação indébita, definido no art. 168 do Código Penal, o não-recolhimento, dentro de 90 (noventa) dias do término dos prazos legais:*

*a) das importâncias do Impôsto de Renda, seus adicionais e empréstimos compulsórios, descontados pelas fontes pagadoras de rendimentos;*

Em relação ao contribuinte, compete-lhe cumprir sua obrigação tributária acessória de oferecer o valor da remuneração ou rendimento que sofreu a retenção pela fonte pagadora, mediante preenchimento e entrega de sua declaração de ajuste anual de imposto de renda, na qual deverá informar, igualmente, o valor do tributo retido, para fins de apuração do tributo efetivamente devido.

**Não subsiste em relação ao contribuinte, contudo, o dever de proceder novamente ao pagamento do valor do imposto de renda retido e não repassado pela fonte pagadora.**

Esse é o entendimento administrativo da própria RFB, conforme se verifica do teor do já citado Parecer Normativo COSIT nº 01/2002, no item abaixo transcrito:

##### **Imposto retido e não recolhido**

*17. Ocorrendo a retenção do imposto sem o recolhimento aos cofres públicos, a fonte pagadora, responsável pelo imposto, enquadra-se no crime de apropriação indébita previsto no art. 11 da Lei nº 4.357, de 16 de julho de 1964, e caracteriza-se como depositária infiel de valor pertencente à Fazenda Pública, conforme a Lei nº 8.866, de 11 de abril de 1994. Ressalte-se que a obrigação do contribuinte de oferecer o rendimento à tributação permanece, podendo, nesse caso, compensar o imposto retido. (Negritei.)*

Esse entendimento também já foi firmado pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), nos termos do seguinte julgado:

**IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF***Exercício: 2001**IRPF. IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE (IRRF). RETENÇÃO.*

*FALTA DE RECOLHIMENTO PELA FONTE PAGADORA.  
RESPONSABILIDADE EXCLUSIVA.*

*Tendo restado devidamente comprovada a retenção na fonte do imposto de renda devido sobre verbas percebidas em processo judicial trabalhista, mas não efetuado o recolhimento pela fonte pagadora, não subsiste a glosa da dedução efetuada pelo contribuinte, eis que o recolhimento, assim como a retenção, é de responsabilidade exclusiva da fonte pagadora, que deve arcar com os juros de mora e multa ofício subjacentes. Inteligência dos arts. 45 e 128 do CTN e Parecer Normativo n.º 01/2002 da Receita Federal do Brasil.*

*Recurso provido.*

*(Número do Processo 10580.011047/2003-20, Data da Sessão 16/03/2011,  
Relator ALEXANDRE NAOKI NISHIOKA, Nº Acórdão 2101-001.025,  
negritei.)*

A conclusão acima exposta assenta-se na seguinte premissa:  
havendo a retenção na fonte, a título de antecipação de pagamento, de valor relativo ao imposto de renda, o mesmo valor não poderá ser novamente exigido do contribuinte, **o qual não é obrigado a pagar em duplicidade o tributo, sob pena de se configurar excesso de exação.**

Os fundamentos para essa conclusão são evidentes: **o contribuinte não tem a opção de antecipar ou não o pagamento do IRPF**, quando aufere remuneração ou rendimentos de fonte pagadora que, como responsável tributária, tem o dever legal de proceder à retenção do valor a ser antecipado.

Além de a retenção ser feita independentemente de sua vontade, **o contribuinte não tem qualquer poder ou responsabilidade** sobre a conduta da fonte pagadora em proceder, de forma tempestiva e exata, ao repasse do valor retido ao fisco federal.

Relembre-se, no ponto, o princípio geral do direito que impede a cobrança pelo credor de dívida já adimplida pelo devedor, **quando o pagamento foi realizado na forma prescrita em lei.**

Assim, realizada a retenção do imposto de renda, e ausente o repasse do valor ao fisco, o contribuinte não poderá ser responsabilizado pela conduta irregular, e quiçá criminosa, da fonte pagadora, de forma a ser impelido a adimplir novamente o valor do tributo que já objeto de retenção.

É certo que, como acima destacado, o contribuinte continua obrigado a cumprir regularmente sua obrigação acessória de oferecer a respectiva remuneração à tributação, inclusive informando o valor do imposto retido, quando da declaração de ajuste anual do imposto de renda, para fins de dedução do tributo devido.

Deixando o contribuinte de assim agir, além de ter de suportar a multa incidente pelo descumprimento dessa obrigação tributária acessória, abre ao fisco federal a possibilidade de proceder ao lançamento de ofício desse tributo, com sua constituição definitiva, considerados todos os rendimentos percebidos pelo contribuinte durante o ano-calendário, até porque a ausência do regular lançamento do imposto de renda por homologação pelo contribuinte impede ou dificulta que o fisco o conhecimento da ausência de repasse pela fonte pagadora do valor retido.

Nessa hipótese, o contribuinte se sujeitará à contingência de ter que impugnar, administrativa ou judicialmente, o lançamento de ofício, mediante comprovação da retenção do tributo pela fonte pagadora.

A compreensão aqui exposta é amparada pela própria interpretação efetuada pela Cosit, conforme o Parecer Normativo COSIT nº 01/2002 já citado, o qual expressamente ressalta a possibilidade de o contribuinte compensar o tributo retido e não recolhido, desde que cumpra sua obrigação acessória de oferecer o respectivo rendimento à tributação.

Destaco que as soluções de consulta proferidas pela Cosit têm efeito vinculante junto à RFB, nos termos da Instrução Normativa RFB nº 2.058/2021, que trata da interpretação da legislação tributária e aduaneira relativa aos tributos administrados pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB), e que em seu art. 33 assim dispõe:

*Art. 33. As soluções de consulta proferidas pela Cosit, a partir da data de sua publicação:*

*I - têm efeito vinculante no âmbito da RFB; e*

*II - respaldam o sujeito passivo que as aplicar, ainda que não seja o respectivo conselente, desde que se enquadre na hipótese por elas abrangida, sem prejuízo da verificação de seu efetivo enquadramento pela autoridade fiscal em procedimento de fiscalização.*

Em face da legislação que rege a matéria, bem como da solução interpretativa adotada pela própria RFB, essa é a solução que considero juridicamente mais adequada para a controvérsia.

Deve se consignar, como já exposto no voto do Exmo. Juiz Federal Relator, que o Superior Tribunal de Justiça (STJ) não tem entendimento dominante sobre essa controvérsia.

O STJ registra antigo julgado de sua Primeira Seção, citado no voto do Juiz Federal Relator, no qual se esposou o entendimento, ainda que como *obter dictum*, da exclusão da responsabilidade do contribuinte na hipótese de retenção e não recolhimento do imposto de renda pela fonte pagadora:

*EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE. IMPORTÂNCIAS PAGAS EM DECORRÊNCIA DE SENTENÇA TRABALHISTA. RESPONSABILIDADE PELA RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. FONTE PAGADORA. CONTRIBUINTE. EXCLUSÃO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA NÃO-PROVIDOS. 1. Ainda que a responsabilidade pelo*

*recolhimento do imposto de renda incidente sobre valores decorrentes de sentença trabalhista, seja da fonte pagadora, devendo a retenção do tributo ser efetuada por ocasião do pagamento, tal fato não afasta a responsabilidade legal da pessoa beneficiária dos rendimentos. A responsabilidade do contribuinte só seria excluída se houvesse comprovação de que a fonte pagadora reteve o imposto de renda a que estava obrigado, mesmo que não houvesse feito o recolhimento.* 2. Embargos de divergência aos quais se nega provimento.

(EREsp nº 644.223/SC, Rel. Min. José Delgado, 1ª Seção, j. 12.12.2005, negritei.)

Há, contudo, outro julgado, expressamente mencionado pela União em seus memoriais, no sentido de que, mesmo havendo a retenção do tributo pela fonte pagadora, o contribuinte continua responsável, em qualquer hipótese, pelo seu adimplemento. Confira-se sua ementa:

*PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. VIOLAÇÃO AO ART. 535 DO CPC. ALEGAÇÕES GENÉRICAS. INCIDÊNCIA DA SÚMULA N° 284 DO STF. VIOLAÇÃO AO ART. 170 DO CTN. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. INCIDÊNCIA DA SÚMULA N° 282 DO STF. COMPENSAÇÃO. RETENÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA NA FONTE. DIRF. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DO EFETIVO REPASSE DOS VALORES AOS COFRES PÚBLICOS. RESPONSABILIDADE DO CONTRIBUINTE. SUBSISTÊNCIA. PRECEDENTES.*

1. *Discute-se nos autos se basta ao contribuinte comprovar a retenção do imposto de renda na fonte através de DIRF ou se ele também deve comprovar o efetivo repasse do imposto aos cofres públicos através do DARF correspondente quando do pedido administrativo de compensação via PER/DCOMP.*
2. *O conhecimento da alega ofensa ao art. 535, II, do CPC, demanda a demonstração da relevância da omissão para o deslinde da controvérsia, o que não ocorreu na hipótese, uma vez que a recorrente sequer indicou qual seria o dispositivo legal que lhe confere o direito ou a particularidade tida por relevante e sobre a qual não teria se manifestado o acórdão recorrido, o que atrai a incidência da Súmula nº 284 do STF em razão da deficiente fundamentação recursal no ponto.*
3. *O art. 170 do CTN não foi objeto de análise pelo acórdão recorrido e também não constou da petição dos embargos de declaração manejados pela Fazenda Nacional na origem, o que impossibilita a devolução dos autos à origem para manifestação sobre ele à mingua de pedido da Fazenda Nacional nesse sentido. Incide, no ponto, o óbice da Súmula nº 282 do Supremo Tribunal Federal.*
4. *É cediço nesta Corte que o contribuinte substituído, que realiza o fato gerador, é quem efetivamente tem o dever de arcar com o ônus da tributação, que não é afastado pela responsabilidade pessoal do substituto tributário.*
5. *Correto o procedimento do Fisco ao não homologar a compensação pleiteada e exigir do contribuinte a comprovação do efetivo repasse aos cofres públicos dos valores já retidos na fonte, uma vez que, não obstante a redação do parágrafo único do art. 45 do CTN, a omissão da fonte pagadora não exclui a responsabilidade do contribuinte pelo pagamento do imposto, consoante entendimento já consolidado no âmbito desta Corte. Precedentes: REsp. n. 703.902/RS, Segunda Turma, Rel. Ministra Eliana Calmon, julgado em 15.09.2005; AgRg no REsp. n. 716.970/CE, Primeira Turma, Rel. Ministro*

*Francisco Falcão, julgado em 19.05.2005; REsp. n. 962610/RS, Segunda Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, DJ de 07.02.2008.*

*6. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, dou-lhe provimento.*

*(REsp n. 1.563.462/PE, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 3/12/2015, DJe de 14/12/2015.)*

No entanto, bem analisado esse último julgado, observa-se que todos os precedentes nele invocados, também oriundos do STJ, dizem respeito à hipótese em que **não houve retenção** pela fonte pagadora do imposto de renda. Assim, com todas as vêrias, quando o julgado invoca a jurisprudência consolidada do STJ sobre a matéria, essa diz respeito apenas a essa específica hipótese, em relação a qual não há controvérsia quanto à subsistência da responsabilidade do contribuinte em relação à obrigação tributária principal.

Aliás, todos os demais precedentes citados pela União em seus memoriais também se referem a casos em que não houve a retenção do imposto de renda pela fonte pagadora, neles se concluindo, acertadamente, pela responsabilidade do contribuinte quanto ao adimplemento integral do tributo.

Cito, nesse mesmo sentido, outros precedentes do STJ, como o EREsp n. 652.498/SC (relator Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Seção, julgado em 24/5/2006, DJ de 18/9/2006, p. 259), o RESP 374603 (Relator Min. FRANCISCO FALCÃO, PRIMEIRA TURMA, j. 02/05/2006, DJ DATA:25/05/2006 PG:00151), o AgRg nos EDcl no REsp n. 1.565.059/ES (relator Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 15/3/2016, DJe de 22/3/2016), e o AIREsp 1349770 2011.01.52562-0 (Rel. Min. LUIS FELIPE SALOMÃO, QUARTA TURMA, j. 10/04/2018, DJE DATA:18/04/2018).

Os **Tribunais Regionais Federais**, por seu turno, registram diversos julgados firmando o mesmo entendimento aqui defendido, de que a ausência de recolhimento do imposto de renda efetivamente retido pela fonte pagadora exime o contribuinte da responsabilidade de renovar seu pagamento:

**TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA (IRPF). RETENÇÃO NA FONTE. RESPONSABILIDADE PELA RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. FONTE PAGADORA. CONTRIBUINTE. EXCLUSÃO. HONORÁRIOS. CONDENAÇÃO MANTIDA.**

1. *A responsabilidade tributária da fonte subsiste em face da retenção (discriminação da remuneração líquida devida ao destinatário) e da ausência do recolhimento (repasse), impondo-se ao responsável o recolhimento do montante correspondente ao tributo (retido e não recolhido) acrescido da multa moratória e dos juros. Em relação ao contribuinte, o imposto de renda retido na fonte se considera recolhido, pelo que o respectivo montante deverá ser levado para a declaração de ajuste anual, inclusive para fins de apuração de saldo de imposto de renda a pagar ou a ser restituído.*

2. *A jurisprudência do egrégio Superior Tribunal de Justiça, por sua Primeira Seção, no julgamento do AgRg no REsp 981.997/SP, Rel. Ministra Denise Arruda, Primeira Turma (julgado em 02/04/2009, DJe 04/05/2009), firmou a orientação no sentido, em síntese, de que subsiste a responsabilidade legal do contribuinte pelo recolhimento do Imposto de Renda, se a fonte*

*pagadora não retém o tributo. Ainda segundo o referido precedente, no caso em que a pessoa jurídica retentora informa à União, por meio de DIRF, o efetivo desconto sobre os ganhos do contribuinte, descebe exigir deste o pagamento do imposto.*

**3. No caso dos autos, sendo incontroverso o fato reconhecido na sentença e pela própria Apelante - de que a retenção dos valores, a título do imposto de renda, foi realizada pela fonte pagadora, na forma da legislação tributária, fica afastada, data venia, a responsabilidade do contribuinte pelo pagamento da exação.**

**4. Como a União sucumbiu diante da pretensão deduzida em juízo e resistida ao longo de todo o processo, não há como se afastar, data venia, por força do princípio da causalidade, a sua condenação ao pagamento dos honorários advocatícios sucumbenciais. 5. Apelação desprovida.**

*(AC 0005333-28.2016.4.01.4002, Relator JUIZ FEDERAL HENRIQUE GOUVEIA DA CUNHA (CONV.), TRF PRIMEIRA REGIÃO, SÉTIMA TURMA, j. 29/06/2022, data da publicação 29/06/2022, negrito.)*

#### **TRIBUTÁRIO. APELAÇÃO. REMESSA NECESSÁRIA. MANDADO DE SEGURANÇA. IMPOSTO DE RENDA. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. RETENÇÃO COMPROVADA PELO CONTRIBUINTE.**

**1. Trata-se de remessa necessária e de recurso de apelação interposto pela UNIÃO FEDERAL/FAZENDA NACIONAL em face de sentença proferida pelo Juízo da 7ª Vara Federal do Rio de Janeiro, que, confirmando a liminar, concedeu a segurança para determinar que a autoridade coatora finalize o processamento da DIRPF/2018 do Impetrante, assegurando-lhe a restituição de eventual valor de Imposto de Renda Pessoa Física que lhe seria devido caso não tivesse havido a glosa dos valores de IRRF através da Notificação de Lançamento nº 2018/07051799707041.**

**2. A jurisprudência firmou o entendimento de que a falta de retenção do imposto de renda pela fonte pagadora não isenta o contribuinte do seu pagamento. Entretanto, se a fonte pagadora responsável pela retenção do imposto de renda na fonte retém o tributo e deixa de repassá-lo à Fazenda Nacional, atrai para si a responsabilidade tributária e afasta a do contribuinte de direito (sujeito passivo da obrigação tributária), o qual fica obrigado a declarar o valor recebido em sua declaração de ajuste anual. Precedentes.**

**3. No caso concreto, verifica-se que o Impetrante cumpriu a obrigação de declarar os valores recebidos e há comprovação da retenção da imposto de renda, consoante se observa do informe de rendimento emitido pela fonte pagadora e contracheques juntados aos autos.**

**4. Não merece ser acolhido o argumento da Apelante de que a cobrança seria regular, uma vez que o não recolhimento do valor retido pela empresa devedora é situação fática a ensejar a responsabilidade dos gestores responsáveis pela ilicitude, nos termos do art. 135, III do CTN e 723 do Decreto nº 3.000/99. Isso, porque, a Notificação de Lançamento que constituiu o crédito ora impugnado não tipificou essa situação fática para o fim da cobrança do imposto de renda, do que se conclui que, manter a cobrança ora impugnada com fulcro nos dispositivos citados pela Apelante, violaria o princípio do devido processo legal, da ampla defesa e do contraditório.**

**5. Havendo a comprovação da retenção na fonte pagadora, deve ser assegurada "a restituição de eventual valor de Imposto de Renda Pessoa Física que lhe seria devido caso não tivesse havido a glosa dos valores de IRRF através da**

*Notificação de Lançamento nº 2018/07051799707041". Sentença mantida sem reparos.*

*6. Remessa necessária e apelação conhecidas e desprovidas.*

*(TRF SEGUNDA REGIÃO, Apelação/Remessa Necessária 500119528.2021.4.02.5101, Rel. PAULO PEREIRA LEITE FILHO, 3a. TURMA ESPECIALIZADA, Rel. do Acordão PAULO LEITE, julgado em 12/12/2023, DJe 19/12/2023, negritei.)*

**TRIBUTÁRIO. APELAÇÃO. IRPF. RETENÇÃO PELA FONTE NÃO REPASSADA AO FISCO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO CONTRIBUINTE. IMPOSSIBILIDADE. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO. RECURSO DESPROVIDO.**

*- Relativamente ao sujeito passivo do tributo, o artigo 45 do CTN, determina que Contribuinte do imposto é o titular da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos, bem como que a lei pode atribuir à fonte pagadora a condição de responsável pela retenção e recolhimento.*

*- Não prospera a alegação de que o autor, na condição de administrador da pessoa jurídica fonte pagadora, é responsável pelos valores retidos e não repassados ao fisco, pois o débito em cobrança não se refere ao valor eventualmente devido pela pessoa jurídica, mas àquele declarado pela pessoa física em sua declaração de ajuste anual e tido pelo como indevido, diante da ausência de comprovação do efetivo recolhimento do imposto retido.*

*- Comprovado a que fonte pagadora efetuou a retenção do imposto de renda, é incorreta a glosa da dedução informada na declaração de ajuste anual e, por consequência, é indevido o lançamento do imposto. O valor glosado pela Receita Federal não foi recebido pelo contribuinte, vez que retido pela fonte pagadora, o que torna nova incidência de imposto de renda sobre tal valor verdadeiro bis in idem.*

*- Apelação desprovida.*

*(ApCiv 5005969-78.2021.4.03.6102, Rel. Desembargador Federal ANDRE NABARRETE NETO, TRF 3ª REGIÃO, 4ª Turma, DJEN DATA: 28/05/2024, negritei.)*

**TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA. RETENÇÃO NA FONTE. COMPROVADA. RESPONSABILIDADE. INEXISTÊNCIA.**

*O contribuinte que recebe rendimentos com retenção do imposto de renda na fonte não pode ser responsabilizado pelo pagamento no caso em que a fonte pagadora não realiza o efetivo o recolhimento do tributo retido.*

*(TRF 4ª REGIÃO, AC 5000980-68.2024.4.04.7113, 2ª Turma , Relator para Acórdão EDUARDO VANDRÉ OLIVEIRA LEMA GARCIA , julgado em 15/04/2025, negritei.)*

**TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. RETENÇÃO DE**

**IMPOSTO DE RENDA NA FONTE PAGADORA. INEXISTÊNCIA DE RECOLHIMENTO. AUSÊNCIA DE RESPONSABILIDADE DO CONTRIBUINTE.**

**I** - Apelação de sentença que julgou improcedentes Embargos opostos à Execução Fiscal, rejeitando a tese de que a responsabilidade tributária pelo pagamento do tributo (imposto de renda retido na fonte) deve ser atribuída à fonte pagadora.

**II** - A execução fiscal embargada tem como lastro CDA - Certidão de Dívida Ativa relativa a IRPF, decorrente de procedimento fiscal que detectou a ausência de efetivo recolhimento dos montantes informados (abatidos) na Declaração Anual de ajustes do embargante, a título de IRRF - Imposto de Renda Retido na Fonte (artigo 12 da Lei nº 9.250/95).

**III** - Quando há comprovação de retenção pela fonte pagadora do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, fica o contribuinte isento da responsabilidade, já que o ônus de efetuar o devido recolhimento aos cofres públicos é daquela, nos termos do artigo 45 do Código Tributário Nacional.

**IV** - Verificado nos autos que a fonte pagadora declarou em DIRF a retenção efetivada e que o executado/embargante, ora apelante, em sua declaração de Ajuste Anual, ano-base 1997/exercício 1998 informou os referidos valores, indicando as referidas fontes pagadoras, não cabe a transferência automática da responsabilidade pelo recolhimento do imposto ao contribuinte.

**V** - "A retenção do imposto pela fonte pagadora isenta o contribuinte de qualquer responsabilidade, já que é ônus daquela efetuar o devido recolhimento aos cofres públicos, ex vi do art. 45 do Código Tributário Nacional." (AMS 101855-AL. REL.: Desembargador Federal Edilson Nobre. DJ: 10/01/2012)."

**VI** - Além de não restar demonstrado o envolvimento do executado/embargante/apelante na ausência da retenção/recolhimento devidos, mesmo que eventualmente seja atribuída ao contribuinte que recebeu o rendimento a responsabilidade pela submissão da referida renda à tributação, com cobrança do imposto da diferença do imposto a pagar em sua Declaração (decorrente da glosa do valor indevidamente compensado posto que não recolhido pela fonte pagadora), no caso dos autos, a CDA inclui além de multa, juros de mora, os quais são indevidos (Precedente do STJ: AGRESP 1451828, DJE 10/11/2014, Relator Mauro Campbell Marques), maculando a presunção de certeza e liquidez da mesma.

**VII** - Apelação provida.

(AC 500640 2004.82.00.010778-8, Desembargador Federal Ivan Lira de Carvalho, TRF 5ª REGIÃO - Segunda Turma, DJE - Data::29/06/2015 - Página::57, negritei.)

**Em conclusão**, a solução proposta para a controvérsia é a de que seja firmado por este Colegiado o entendimento de que há a exclusão da responsabilidade do contribuinte sobre o valor retido pela fonte pagadora, quando esta procede à retenção de valor relativo à antecipação de imposto de renda, subsistindo, contudo, a obrigação tributária acessória de o contribuinte oferecer à tributação o valor da remuneração ou rendimento, ou seja, informar o valor da remuneração auferida e do respectivo imposto retido, quando da

*declaração de ajuste anual desse tributo, sob pena da incidência da multa relativa ao descumprimento dessa obrigação.*

Afasta-se, assim, a responsabilidade supletiva ou subsidiária do contribuinte em relação à fonte pagadora, quanto ao valor retido e não recolhido, pois o ordenamento jurídico não permite que lhe seja exigido o pagamento em duplicidade desse valor, hipótese que, de acordo com a tese proposta pelo Juiz Federal Relator, poderia ser objeto de consideração.

Por fim, entendo que é desnecessário constar da tese a ser firmada por este Colegiado que o contribuinte continua responsável pela obrigação tributária principal quando a fonte pagadora não efetua a retenção do imposto de renda, por não se tratar de objeto desta controvérsia. Ademais, ambas as partes concordam quanto à manutenção dessa responsabilidade.

## **5. Tese proposta**

Ante o exposto, proponho a fixação da seguinte tese para o **Tema 333:**

*“1. A ausência de recolhimento aos cofres públicos, pela fonte pagadora, do valor por ela retido a título de imposto de renda de pessoa física, exclui a responsabilidade do contribuinte quanto ao pagamento do valor não recolhido. 2. Mantém-se, nessa hipótese, o dever de o contribuinte cumprir sua obrigação tributária acessória informar o valor da remuneração auferida e do respectivo imposto retido, por ocasião de sua declaração de ajuste anual de imposto de renda”.*

## **6. Solução do caso concreto**

Tanto a sentença como o acórdão proferidos nos autos firmaram o fato de que a fonte pagadora procedeu, em relação aos anos-calendário 2014 e 2015, a retenção de imposto de renda devido pela parte autora, mas deixou de proceder ao repasse dos respectivos valores.

Assim é o caso de acolher o pedido de uniformização, para que se anular o acórdão recorrido e determinar que a Turma Recursal de origem dê integral aplicação à tese aqui fixada, com a aplicação da Questão de Ordem 20 da TNU:

*“Se a Turma Nacional decidir que o incidente de uniformização deva ser conhecido e provido no que toca a matéria de direito e se tal conclusão importar na necessidade de exame de provas sobre matéria de fato, que foram requeridas e não produzidas, ou foram produzidas e não apreciadas pelas instâncias inferiores, a sentença ou acórdão da Turma Recursal deverá ser anulado para que tais provas sejam produzidas ou apreciadas, ficando o juiz de 1º grau e a respectiva Turma Recursal vinculados ao entendimento da Turma Nacional sobre a matéria de direito.”*

Ante o exposto, divergindo parcialmente do Relator, **VOTO POR DAR PROVIMENTO** ao pedido de uniformização interposto pela parte autora, julgando-o como representativo de controvérsia, para anular o acórdão recorrido e determinar a adequação do julgado, aplicando-se a Questão de Ordem 20 da TNU, com a fixação da seguinte tese para o Tema 333: “*1. A ausência de recolhimento aos cofres públicos, pela fonte pagadora, do valor por ela retido a título de imposto de renda de pessoa física, exclui a responsabilidade do contribuinte quanto ao pagamento do valor não recolhido. 2. Mantém-se, nessa hipótese, o dever de o contribuinte cumprir sua obrigação tributária acessória de informar o valor da remuneração auferida e do respectivo imposto retido, por ocasião de sua declaração de ajuste anual de imposto de renda*”.

---

Documento eletrônico assinado por **JOÃO CARLOS CABRELON DE OLIVEIRA**, na forma do artigo 1º, inciso III, da Lei 11.419, de 19 de dezembro de 2006. A conferência da **autenticidade do documento** está disponível no endereço eletrônico  
[https://eproctnu.cjf.jus.br/eproc/externo\\_controlador.php?acao=consulta\\_autenticidade\\_documentos](https://eproctnu.cjf.jus.br/eproc/externo_controlador.php?acao=consulta_autenticidade_documentos), mediante o preenchimento do código verificador **900000288318v15** e do código CRC **edff9653**.

Informações adicionais da assinatura:

Signatário (a): JOÃO CARLOS CABRELON DE OLIVEIRA

Data e Hora: 15/05/2025, às 09:12:13

---

**0005167-44.2018.4.03.6338**

**900000288318 .V15**

Conferência de autenticidade emitida em 19/05/2025 11:32:52.