



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 10510.723555/2014-31  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2201-003.979 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 04 de outubro de 2017  
**Matéria** IRRF  
**Recorrente** SATIRO YAJIMA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF**

Ano-calendário: 2012

IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE. COMPROVAÇÃO DA RETENÇÃO. DEDUTIBILIDADE.

A dedução de valores retidos só é permitida se o contribuinte tiver o Comprovante de Rendimento Pagos e de Retenção do Imposto de Renda na Fonte emitido pela Fonte Pagadora em seu próprio nome, sendo despidendo que ele comprove o recolhimento do tributo retido, mesmo no caso de ser, o contribuinte, sócio ou gerente da pessoa jurídica.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em dar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Carlos Alberto do Amaral Azeredo, Daniel Melo Mendes Bezerra, Dione Jesabel Wasilewski e Ana Cecília Lustosa da Cruz, que negavam provimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira.

(assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Oliveira - Presidente e Redator Designado.

(assinado digitalmente)

Ana Cecília Lustosa da Cruz - Relatora.

EDITADO EM: 31/10/2017

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Henrique de Oliveira, Ana Cecilia Lustosa da Cruz, Dione Jesabel Wasilewski, José Alfredo Duarte Filho,

Marcelo Milton da Silva Risso, Carlos Alberto do Amaral Azeredo, Daniel Melo Mendes Bezerra e Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim.

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário contra decisão primeira instância que julgou improcedente a impugnação apresentada pelo sujeito passivo.

Nesta oportunidade, utilizo-me trechos do relatório produzido em assentada anterior, eis que aborda de maneira elucidativa os fatos objeto dos presentes autos, nos termos seguintes:

### *Do lançamento*

*Contra o contribuinte acima identificado foi emitida a notificação de lançamento de fls. 6/9, relativa ao imposto sobre a renda das pessoas físicas, ano-calendário 2012, por meio da qual se apurou a compensação indevida de imposto de renda retido na fonte, no valor de R\$ 8.877,83, referente à fonte pagadora Flama Fábrica de Laminados de Mármore S.A. A fiscalização assim justifica a glosa:*

*São inscritas no programa DIRFxDARF, empresas que não recolheram ou recolheram a menor o imposto de renda retido na fonte informado em DIRF - Declaração do imposto de renda Retido apresentada a Receita Federal do Brasil.*

*Pelo princípio da responsabilidade solidária, efetuamos a glosa do imposto de renda retido na fonte, vez que a contribuinte com cargo de gerente na fonte pagadora abaixo especificada, não comprovou que a pessoa jurídica recolheu o valor do imposto de renda que reteve na fonte.*

### *Da impugnação*

*Cientificado do lançamento em 14/10/2014 (fl. 24), o contribuinte apresentou, em 24/10/2014, a impugnação de fl. 2, abaixo resumida.*

*O imposto glosado foi retido pela fonte pagadora e consta no informe de rendimentos e na DIRF da empresa, conforme já havia sido comprovado por meio do Termo de Atendimento nº 2013/10000176937, de 26/09/2014, referente ao Termo de Intimação Fiscal nº 2013/196248139693456.*

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo (SP) julgou improcedente a impugnação, conforme a seguinte ementa:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF*

*Ano-calendário: 2012*

*IMPOSTO RETIDO NA FONTE. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.*

*São solidariamente responsáveis com o sujeito passivo os acionistas controladores, diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, pelos créditos decorrentes do não recolhimento do imposto descontado na fonte.*

*Impugnação Improcedente*

*Crédito Tributário Mantido*

Posteriormente, foi interposto, tempestivamente, recurso voluntário, no qual o contribuinte sustentou, em síntese, que:

*a) não é lícito à administração escolher entre o contribuinte e o responsável tributário para o fim da exigência do crédito tributário devido, tendo que fazê-lo primeiro quanto ao devedor principal e, somente depois, e na impossibilidade de o patrimônio fazer frente ao montante devido, é que poderá lançar contra o responsável tributário;*

*b) ele era um gerente de produção, que não tinha ingerência administrativa, não participava das decisões da empresa ou contratar empregados;*

*c) como simples empregado, não tendo recebido todos os seus direitos trabalhistas pelo fechamento da empresa, ingressou com ação judicial na Justiça do Trabalho, conforme documentação anexa.*

É o relatório.

## **Voto Vencido**

Conselheira Ana Cecília Lustosa da Cruz - Relatora

Conheço do recurso, pois se encontra tempestivo e com condições de admissibilidade.

Conforme narrado, os presentes autos tratam da compensação indevida do imposto de renda retido na fonte.

Consta da Descrição dos Fatos a seguinte informação:

*São inscritas no programa DIRF X DARF empresas que não recolheram ou recolhem a menor o imposto de renda retido na fonte informado em DIRF - Declaração do Imposto de Renda Retido apresentada à Receita Federal do Brasil.*

*Pelo princípio da responsabilidade solidária, efetuamos a glosa do imposto de renda retido na fonte, vez que a contribuinte com cargo de gerente na fonte pagadora abaixo especificada, não comprovou que a pessoa jurídica recolheu o valor do imposto de renda que reteve na fonte.*

Acerca do lançamento, a Delegacia de Origem entendeu por sua manutenção, considerando que:

*No presente caso, o contribuinte não nega que tenha cargo de gerente na fonte pagadora. Tal circunstância, aliás, é corroborada por sua carteira de trabalho (fl. 47) e pela informação prestada na DIRPF 2013 (fl. 26) no campo Ocupação Principal.*

*No presente caso, não obstante esteja comprovada a retenção do imposto, por meio do informe de rendimentos de fl. 10 e da DIRF de fl. 38, não há nos autos nenhuma prova de seu efetivo recolhimento. Observo, por oportuno, que, em consulta aos sistemas da Secretaria da Receita Federal do Brasil, também não localizei registros desse recolhimento.*

*Por conseguinte, sendo o impugnante responsável solidário pelo recolhimento do imposto retido de seus rendimentos, e não havendo provas de tal recolhimento, deve-se manter a glosa efetuada pela fiscalização.*

Passemos, assim, à análise da legislação aplicável ao caso.

Nas hipóteses em que o contribuinte é gestor da pessoa jurídica e não houve o devido recolhimento do IRPF pela respectiva fonte pagadora, deve ele ser responsabilizado solidariamente pela ausência do recolhimento do tributo, nos termos do art. 124, inciso II, e 134, inciso III, do CTN, bem como do art. 723 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto n.º 3.000/99, conforme abaixo transcrito:

*Art. 124. São solidariamente obrigadas:*

*(...).*

*II - as pessoas expressamente designadas por lei.*

*Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis: (...)*

*III - os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes;*

*Art. 723. São solidariamente responsáveis com o sujeito passivo os acionistas controladores, os diretores, **gerentes** ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, pelos créditos decorrentes do não recolhimento do imposto descontado na fonte.*

*Parágrafo único. A responsabilidade das pessoas referidas neste artigo restringe-se ao período da respectiva administração, gestão ou representação.*

Cumprе destacar que a jurisprudência do CARF vem se firmando 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 gerente.

Tal entendimento baseia-se na solidariedade do sócio gerente pelo crédito tributário não recolhido referente ao imposto descontado, de acordo com a legislação mencionada anteriormente.

Ao tratar do tema, tenho adotado o entendimento no sentido da desnecessidade de comprovação do recolhimento, quando os acionistas, controladores, diretores, gerentes ou representantes das pessoas jurídicas não possuem ingerência administrativa, de modo que não seria razoável exigir-lhes o recolhimento devido pela pessoa jurídica.

Com a reflexão sobre o tema e sobre a legislação aplicável, especificamente no que se refere ao teor do caput do art. 723 do RIR/99, com o fito de buscar a finalidade da norma, em minha interpretação, foram colocados como solidários, de forma geral, **os acionistas, os controladores, os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas**, sem exigência da demonstração de envolvimento com o descumprimento da obrigação acessória de recolhimento do imposto retido, sendo restrita a solidariedade apenas ao período da respectiva administração, gestão ou representação.

Cumprе esclarecer que a mencionada interpretação deve ser feita em conjunto com o disposto no art. 12, inciso V, da Lei 9.250, que assim dispõe:

*Art. 12. Do imposto apurado na forma do artigo anterior, poderão ser deduzidos: (...).*

*V - o imposto retido na fonte ou o pago, inclusive a título de recolhimento complementar, correspondente aos rendimentos incluídos na base de cálculo; (...).*

O dispositivo citado se consubstancia em uma regra geral, não podendo ser aplicada isoladamente, no caso específico da responsabilidade solidária do gerente e demais responsáveis solidários legais, considerando que a obrigação tributária "de recolher" exsurge ao contribuinte responsável, quando da ausência de recolhimento pela fonte pagadora.

Entendimento em sentido contrário, anteriormente por mim adotado, esbarra na incongruência de se atribuir a responsabilidade solidária ao sócio gerente pelo não recolhimento do tributo retido, exigir pessoalmente do sócio a dívida, imputando-lhe inclusive responsabilidade criminal (inciso II do art. 2º da Lei 8.134/90), e, ao mesmo tempo, prender-se a uma interpretação literal, permitindo-se ao gerente apropriar-se do valor retido por meio da sua declaração de ajuste anual.

Assim, não poderia o gerente apropriar-se, por meio da restituição de IRRF, de valor por ele devido, em razão da responsabilidade solidária.

O recorrente era gerente da empresa, à época dos fatos geradores, embora não tenha exercido ingerência administrativa com relação à ausência de recolhimento incontroversa nos autos, situação que autoriza a manutenção da glosa da compensação em análise.

Diante do exposto, voto por conhecer do recurso voluntário e, no mérito, negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Ana Cecília Lustosa da Cruz - Relatora

## Voto Vencedor

Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira, Redator designado

Em que pese a argumentação da Conselheira Relatora, dela discordo.

**Não há responsabilidade solidária antes da constituição do crédito tributário.** Vejamos.

Segundo a Relatora, e a decisão de primeiro grau, tal comprovação, no caso de gerente ou sócio de pessoa jurídica não é suficiente para permitir que a pessoa física desse sócio ou gerente se beneficie do suposto imposto de renda retido, salvo se ele - pessoa física - comprovar o recolhimento por parte da pessoa jurídica, esta sim, eleita pela lei, como a responsável tributária sobre a retenção e recolhimento do IRRF.

Não observo respaldo na lei para tal entendimento.

O Regulamento do Imposto sobre a Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 1999, é claro ao explicitar em seu artigo 87:

*“Art. 87. Do imposto apurado na forma do artigo anterior, poderão ser deduzidos (Lei nº 9.250, de 1995, art. 12):*

*(.....)*

*IV – o imposto retido na fonte ou o pago, inclusive a título de recolhimento complementar, correspondente aos rendimentos incluídos na base de cálculo;*

*§2º O imposto retido na fonte somente poderá ser deduzido na declaração de rendimentos se o contribuinte possuir comprovante de retenção emitido em seu nome pela fonte pagadora dos rendimentos, ressalvado o disposto nos arts. 7º, §§1º e 2º, e 8º, §1º (Lei nº 7.450, de 23 de dezembro de 1985, art. 55) “*

Claríssimo o comando legal. A dedução do imposto sobre a renda retido pela fonte pagadora só poderá ser realizada se o contribuinte tiver o comprovante, emitido por tal fonte, emitido em seu nome.

Verifico o documento anexado aos autos. A dedução não pode ser glosada, posto que embasa em documento legalmente exigido.

**Não se pode imputar ao contribuinte o ônus de comprovar o recolhimento que deve ser efetuado por outrem. Tal exigência, além de desvirtuar o**

**comando legal, imputa ao contribuinte dever da Administração Tributária, este indelegável e como cediço - vinculado a própria atuação da Entidade Tributante.**

O próprio CTN, ao tratar do sujeito passivo, e novamente cumprindo seu papel constitucional de determinar os sujeitos passivos dos impostos, explicitou no artigo 45, parágrafo único:

*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.*

**Forçoso recordar, por amor à clareza e a metodologia da interpretação científica, que tal comando em tudo e por tudo se coaduna com a determinação codicista da sujeição passiva tributária, que no artigo 121, explicita que são sujeitos passivos, o contribuinte, por ter relação direta com a ocorrência do fato gerador e o responsável, aquele que sem ser o contribuinte, tem a obrigação determinada pela lei.**

Com esses permissivos constantes da lei quadro tributária, o legislador competente, fez constar na lei tributária a previsão da retenção do imposto sobre a renda, em especial na Lei nº 7.713/88.

Em regra, o imposto sobre a renda retido na fonte é mera antecipação tributária, devendo ser o imposto sobre a renda da pessoa física apurado anualmente, por meio da declaração de ajuste anual. Tal constatação, embora conhecida de todos, é importante para fixarmos que o contribuinte e a incidência tributária não se deslocaram com a forma de tributação disposta pela Lei nº 7.713/88, revelando-se, o fonte, mera técnica arrecadatória.

**Em síntese: Contribuinte é aquele que auferiu renda. Responsável é aquele que pagou o rendimento auferida pelo contribuinte. Ambos sujeitos passivos do imposto sobre a renda, nos termos do artigo 121 do CTN.**

Não obstante, não se pode esquecer que a pessoa física do sócio não se confunde com a pessoa jurídica da sociedade por ele constituída.

Maria Helena Diniz, em sua obra clássica Curso de Direito Civil Brasileiro (1º Volume, Ed. Saraiva, pag.175), define pessoa jurídica como sendo:

*"a unidade de pessoas naturais ou de patrimônio que visa à consecução de certos fins, reconhecida pela ordem jurídica como sujeito de direitos e de obrigações"*

Assim não fosse, o direito não teria emprestado personalidade a tal ente, não teria erigido a pessoa jurídica como sujeito de direito e de obrigações, inclusive por vezes, como no caso em tela, preferindo que ela - a pessoa jurídica - ficasse responsável pelo dever de reter e recolher o tributo incidente sobre a renda, ou provento, percebido pela pessoa física, que em face dessa percepção, se torna sujeito passivo do imposto sobre a renda na qualidade -esta sim - de contribuinte.

Nesse ponto, importante realçar, como faz a Professora de Direito Civil da PUC de São Paulo (*ob. cit*), que a natureza jurídica das pessoas jurídicas, segundo a teoria da realidade orgânica, admite que:

*"ao lado da pessoa natural, que é organismo físico, organismos sociais constituídos pelas pessoas jurídicas, **que tem existência própria distinta da de seus membros, tendo por objetivo realizar um fim social**"*

São nessas premissas dogmáticas e legais que se assentam os ditames da responsabilidade solidária tributária das pessoas naturais que se relacionam com a pessoa jurídica, que ao praticar um fato gerador tributário, se torna contribuinte ou responsável pelo tributo a ser recolhido.

Nesse sentido, leciona Paulo de Barros Carvalho (Curso de Direito Tributário, Ed. Saraiva, pag. 314) ao comentar o artigo 128 do CTN, que preceitua:

*"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."*

Leciona, sobre o dispositivo, o Professor Emérito da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo e da Pontifícia Universidade Católica:

*"Quanto à fixação de responsabilidade pelo crédito tributário há dois rumos bem definidos: um interno à situação tributária, outro externo. Diremos logo que o externo tem supedâneo na frase excepcionadora, que inicia o período - Sem prejuízo ...- e se desenrola no conceito prescritivo daqueles artigos que mencionamos (129 até 138). O caminho da eleição da responsabilidade pelo crédito tributário depositada numa terceira pessoa, vinculada ao fato gerador, no conduz a uma pergunta imediata: mas quem será essa terceira pessoa? A resposta é pronta, qualquer um, desde que não tenha relação pessoal e direta com o fato jurídico tributário, pois essa é chamada pelo nome de contribuinte."*

Assim, a responsabilidade do sócio, a pessoal, só ocorrerá nos termos descritos pela Lei. E assim se pronuncia o CTN:

**Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:**

*I - as pessoas referidas no artigo anterior;*

*II - os mandatários, prepostos e empregados;*

**III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.**

Logo para que se possa invocar a lei tributária para se imputar a responsabilidade aos sócios - como representante da pessoa jurídica - duas exigências devem estar cumpridas:

i) o crédito tributário deve estar constituído: *o que não ocorreu no fato em tela, posto que se intimou a recorrente para que ela comprovasse o recolhimento do tributo de responsabilidade de outrem;*

ii) deve estar comprovado pela autoridade lançadora que houve ato praticado com excesso de poderes ou infração de lei ou contrato social: *novamente não houve nenhuma comprovação, por parte do Fisco, da ocorrência de tais condições.*

A prevalecer a posição da decisão de piso, esposada pela Relatora, a eleição da pessoa jurídica como responsável tributário deixaria de ser o método mundialmente adotado como fonte de praticabilidade da Administração Tributária, para se transformar em imputação automática de responsabilidade tributária, o que como cediço, só ocorre nos termos posto pelo Código Tributário Nacional, o que não se observou no caso em apreço.

Logo, ao reverso de simplesmente glosar a dedução realizar - calçada como visto em documento previsto na lei tributária - deveria a Delegacia da Receita Federal do Brasil competente ter imediatamente tomado as devidas providências no sentido da recuperação do tributo não recolhido e se for o caso de ter sido retido - o que enseja a prática de crime - providenciar a cientificação do órgão competente. Oxalá, tal providência tenha sido tomada.

### **Conclusão**

Diante do exposto e pelos fundamentos apresentados, voto por dar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Oliveira - Redator Designado