



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10925.720982/2016-57
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1302-005.078 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 09 de dezembro de 2020
Recorrente FUNDAÇÃO UNIVERSITÁRIA DO DESENVOLVIMENTO DO OESTE
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE (IRRF)

Ano-calendário: 2014

FALTA DE RECOLHIMENTO

Constatada a falta de pagamento e declaração em DCTF do tributo sujeito à homologação, cabe sua exigência mediante o lançamento de ofício.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2014

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.

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 sobre a renda descontado na fonte, restringida a responsabilidade ao período da respectiva administração, gestão ou representação.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2014

ÔNUS DA PROVA

Cabe à contribuinte comprovar que o lançamento decorreu de erro no preenchimento da DIRF.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário do contribuinte e, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário do responsável solidário, vencidos os conselheiros, Gustavo Guimarães da Fonseca, Flávio Machado Vilhena Dias, Cleucio Santos Nunes e Fabiana Okchstein Kelbert, que davam provimento. O conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca solicitou a apresentação de declaração de voto.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Ricardo Marozzi Gregorio - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Paulo Henrique Silva Figueiredo, Gustavo Guimarães da Fonseca, Ricardo Marozzi Gregorio, Flavio Machado Vilhena Dias, Andreia Lucia Machado Mourão, Cleucio Santos Nunes, Fabiana Okchstein Kelbert e Luiz Tadeu Matosinho Machado (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto por FUNDAÇÃO UNIVERSITÁRIA DO DESENVOLVIMENTO DO OESTE e seu responsável tributário contra acórdão que julgou improcedente a impugnação apresentada contra auto de infração lavrado pela DRF/Joaçaba-SC.

Em seu relatório, a decisão recorrida assim descreveu o caso:

Trata o presente processo de crédito tributário no montante de R\$ 786.021,25, exigido mediante o Auto de Infração de fls.2/7, referente ao Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF, incidente sobre **rendimentos do trabalho assalariado, (código 0561)**.

Referem-se a valores do imposto retido que foi declarado em DIRF, mas não pagos, nem declarados em DCTF ou compensados/parcelados. O lançamento exige imposto no valor total de R\$ 397.938,11; multa de ofício no valor de R\$ 298.453,57 (75%) e juros de mora de R\$ 89.629,57 (calculados até junho de 2016).

Os débitos foram apurados conforme os demonstrativos constantes no Relatório Fiscal de fls. 10/25, que faz parte do auto de infração, culminando na constatação de diferenças de débitos relativos aos fatos geradores cujos períodos de apuração correspondem a 31/07/2014 e 31/12/2014:

Tabela 9: IRRF - Rendimento do Trabalho Assalariado - código 0561 – AC 2014

Período de Apuração	IRRF - DIRF (R\$)	Recolhimentos em DARF	DCOMP	DCTF	Valores a Lançar (R\$)
31/01/2014	318.362,91	0,00	0,00	342.909,02	0,00
28/02/2014	294.266,34	0,00	0,00	328.537,07	0,00
31/03/2014	325.893,91	0,00	0,00	326.165,61	0,00
30/04/2014	382.405,26	0,00	0,00	381.222,80	0,00
31/05/2014	381.749,03	0,00	0,00	371.140,84	0,00
30/06/2014	371.348,34	1.137,93	0,00	372.278,77	0,00
31/07/2014	392.185,17	0,00	0,00	0,00	392.185,17
31/08/2014	357.866,84	0,00	359.791,43	359.791,43	0,00
30/09/2014	396.137,30	0,00	396.137,30	396.137,30	0,00
31/10/2014	391.476,59	0,00	391.476,59	391.476,59	0,00
30/11/2014	384.895,43	0,00	385.000,64	385.000,64	0,00
31/12/2014	776.476,15	770.723,21	0,00	770.723,21	5.752,94
Total	4.773.063,27	771.861,14	1.532.405,96	4.425.383,28	397.938,11

O lançamento teve fulcro nas disposições legais contidas no auto de infração.

Foi lavrado termo de sujeição passiva solidária, em nome de VICENZO FRANCESCO MASTROGIACOMO, com base na Lei nº 5.172, de 1966 (CTN), art. 124, II e Decreto-lei nº 1.736, de 1979 art. 8º.

Cientificados do lançamento em 23/06/2016 e 27/06/2016, respectivamente, a autuada e o responsável ingressaram com impugnação em 22/07/2016, na qual refutam o lançamento, em suma sob as seguintes alegações, a seguir transcritas:

IMPUGNAÇÃO

A exigência do imposto

Sobre o IRRF, é oportuno informar que a impugnante FUNDESTE foi beneficiada com a remissão criada pela Lei 12.989/2014. Com o referido perdão, os valores que estavam sendo exigidos de IRRF até o dia 10/06/2014 (parte exigidos por meio de autos de infração e parte depositados em juízo), foram anulados pela Procuradoria da Fazenda Nacional e pela Receita Federal do Brasil em ato conjunto praticado nos autos do Processo Administrativo n. 16814.720086/2014-60 (vide doc. 05).

Cumprir informar que após o dia 10/06/2014, período posterior ao abrangido pela remissão, a impugnante FUNDESTE vem recolhendo religiosamente em dia os valores do IRRF descontados dos seus colaboradores.

Todavia, quando os débitos de IRRF relativos aos fatos geradores anteriores a 10/06/2014 (Lei 12.989/2014) estavam sendo analisados pela Receita Federal do Brasil, a impugnante FUNDESTE percebeu que vinha, desde 2011, depositando em juízo de forma equivocada o IRRF descontado dos seus colaboradores.

Acontece que a impugnante FUNDESTE, por equívoco, vinha considerando como fato gerador do IRRF não a data do efetivo pagamento dos salários dos seus colaboradores celetistas, mas sim o mês-base a que se referiam os salários que seriam pagos.

Em resumo, para exemplificar e facilitar a compreensão dos senhores julgadores, o IRRF relativo à folha de salários de 06/2014, foi depositado em juízo pela impugnante FUNDESTE no dia 20/07/2014. Porém, o vencimento desse IRRF somente ocorreria no dia 20/08/2014, pois o fato gerador desse tributo não é o mês-base da folha (06/2014), mas sim o efetivo pagamento dos salários, o que ocorreu no dia 05/07/2014, e que remetia o vencimento para o dia 20/08/2014.

Importante frisar que esse fato não trouxe nenhum prejuízo ao fisco, pois agindo dessa forma, a impugnante FUNDESTE realizou o recolhimento antecipado dos valores descontados de IRRF dos seus colaboradores.

A impugnante FUNDESTE, então, considerando que vinha realizando o recolhimento de forma equivocada do IRRF descontado dos seus colaboradores, modificou os procedimentos internos junto à sua contabilidade e, já para a folha do mês-base 07/2014, passou a realizar o recolhimento do IRRF no dia 20 (vinte) do mês seguinte ao mês do efetivo pagamento dos salários.

Assim, o valor do IRRF do mês-base da folha 07/2014, cujo pagamento (da folha) foi realizado no dia 05/08/2014, foi recolhido no dia 20/09/2014, pois o fato gerador foi considerado como sendo o dia 05/08/2014 (data do pagamento da folha de salários).

Com a modificação adrede esclarecida, a impugnante FUNDESTE ficou um mês sem recolher o IRRF, pois o IRRF devido sobre a folha (mês-base) 06/2014 foi recolhido no dia 20/07/2014 (antecipado), e o IRRF devido sobre a folha (mês-base) 07/2014 foi recolhido somente no dia 20/09/2014. Ou seja, em virtude do ajuste, no mês 08/2014, a impugnante FUNDESTE não realizou recolhimento, justamente porque nada era devido.

Entretanto, apesar de ter acertado o procedimento quanto à data correta ao recolhimento do IRRF, a impugnante FUNDESTE cometeu novo equívoco, dessa vez com relação à obrigação acessória representada pelo preenchimento da DIRF.

Ocorre que apesar de ter referido corretamente na declaração DCTF que nada era devido no dia 20/08/2014 de IRRF sobre a folha de salários, a impugnante

FUNDESTE informou equivocadamente na DIRF, que havia um valor a ser recolhido de IRRF no dia 20/08/2014.

Evidentemente, está correta a declaração DCTF, na qual a impugnante não informa débito de IRRF a ser recolhido no dia 20/08/2014. Já a DIRF apresentada pela impugnante FUNDESTE está equivocada e deve ser retificada.

A impugnante FUNDESTE ainda cometeu um outro equívoco com relação ao IRRF sobre a folha de salários de seus colaboradores. Acontece que para alguns colaboradores que foram demitidos no curso do ano de 2014, o sistema (software) utilizado pelo seu departamento de Recursos Humanos (RH), continuou a informar esse salário (que na verdade não mais existia) como base de cálculo do IRRF devido sobre o 13º Salário. Daí que houve uma elevação indevida de IRRF sobre o 13º Salário, e que deve ser considerada.

Porém, não obstante a Impugnante FUNDESTE ter esclarecido ao fisco esses equívocos ainda no curso do procedimento de fiscalização, o fato é que não foram acatados os seus esclarecimentos e foi lavrado em seu desfavor o Auto de Infração de IRRF ora impugnado (Processo Administrativo n. 10925.720982/2016-57), onde são apontados os seguintes valores, tidos como sendo devidos pela impugnante FUNDESTE à União Federal:

Valor IRRF:	Multa:	Juros:	Total:
397.938,11	298.453,57	89.629,57	786.021,25

Em relação ao impugnante VINCENZO, o fisco promoveu a sua inclusão no pólo passivo, para responder igualmente pelo auto de infração, por considerar que ele, na função de presidente da impugnante FUNDESTE para o ano-calendário de 2014, teria agido de modo a permitir a suposta infração e, com isso, assumido a condição de responsável passivo solidário pelo crédito tributário pretendido.

Não obstante todos os equívocos de fato praticados pela impugnante FUNDESTE, e que como já esclarecido não trouxeram nenhum prejuízo aos Cofres Públicos, os impugnantes entendem ser indevido o crédito tributário do IRRF tal como pretendido pelo fisco, motivo pelo qual os impugnantes oferecem a presente peça impugnatória, no sentido de pleitear a anulação total do lançamento fiscal, segundo os fatos e fundamentos jurídicos que adiante passam a transcrever.

Muito embora o fisco afirme que a impugnante FUNDESTE é devedora do IRRF exigido por meio do auto de infração ora impugnado, o fato é que ela nada deve à União - Fazenda Nacional.

Conforme se pode confirmar da fl. 10 do Relatório Fiscal constante das fls. 10-25 desses autos administrativos, o fisco concluiu pelo seguinte, para lavrar o presente auto de infração:

(...)

Vejam os senhores julgadores que para considerar a impugnante FUNDESTE como devedora do IRRF relativo ao mês 07/2014, o fisco não acatou os esclarecimentos sobre a modificação da forma de informar o fato gerador do referido tributo, uma vez que a impugnante FUNDESTE passou a adotar, corretamente, o fato gerador do IRRF como sendo o data do efetivo pagamento da folha de salários de seus colaboradores.

Daí que nenhum valor foi recolhido em 08/2014, porque o IRRF relativo à folha da competência 06/2014 já havia sido recolhido no dia 20/07/2014 (um mês

antecipado). E o valor devido de IRRF relativo à folha de 07/2014, cujo fato gerador foi o dia 05/08/2014 (data do pagamento dos salários) foi recolhido (compensado) no dia 17/09/2014. Não há nada de errado nesse procedimento, pois o próprio fisco afirma que o fato gerador é sim o pagamento e não o mês da competência dos salários nos termos da legislação vigente (Lei n.º 7.713/88, art. 7º; Lei n.º 8.134/90, arts. 3º e 16; Lei n.º 11.196/05, art. 70). Aliás, do ponto de vista legal não há divergência entre o posicionamento da impugnante FUNDESTE e do fisco.

Porém, está correto o fisco quando afirma que a impugnante FUNDESTE não deveria ter informado na DIRF que o fato gerador era 31/07/2014, mas sim o dia 05/08/2014. Esse fato é incontroverso. A impugnante FUNDESTE realmente equivocou-se nessa informação, o que se deve à prática para a qual estava acostumada e que não era a correta.

Contudo, esse equívoco é perfeitamente sanável, não trouxe nenhum prejuízo aos Cofres Públicos, e não poder servir de justificativa para impor aos impugnantes a exigibilidade com relação ao IRRF da folha de salários do mes/base 07/2014, uma vez que o bis in idem é vedado pelo ordenamento jurídico tributário vigente.

Nesse sentido, para sanar o equívoco, basta permitir que a impugnante FUNDESTE retifique a DIRF relativa ao ano-calendário de 2014. A impugnante FUNDESTE informa que apenas não fez a retificação dessa DIRF até o presente momento, porque necessita de autorização para tanto, uma vez que está impedida de modificar qualquer declaração, sob pena de incorrer em nova infração, como alerta o mandado de procedimento fiscal.

Destarte, nobres julgadores, considerando que o IRRF relativo ao mês/base da folha de salários de 07/2014, cujo valor foi pago aos colaboradores no dia 05/08/2014 (fato gerador), foi devidamente recolhido (compensado) no dia 17/09/2014, não há nenhum valor devido pela impugnante FUNDESTE, devendo ser anulado o auto de infração ora debatido.

O fisco ainda aponta que a impugnante FUNDESTE não teria recolhido todo o valor retido de IRRF relativo ao mês de dezembro de 2014. Essa suposta diferença é de R\$ 5.752,94.

Porém, esse valor também não é devido. Acontece que como já brevemente referido na síntese fática, essa diferença se refere ao período de janeiro/2014 a dezembro/2014, para o qual o sistema da folha da impugnante FUNDESTE informou equivocadamente valores de IRRF sobre o 13º salário em rescisões e sobre complemento de 13º salário, conforme segue abaixo:

Competência	Valor IR sobre 13º
Jan (*)	R\$ 2.147,46
Fev	R\$ -
Mar	R\$ -
Abr	R\$ 57,40
Mai	R\$ 101,29
Jun	R\$ 51,16
Jul	R\$ 1.607,83
Ago	R\$ 1.924,59
Set	R\$ -
Out	R\$ -
Nov	R\$ 105,21
Total	R\$ 5.994,94

(*) O valor recolhido referente a IR sobre 13º no mês de janeiro refere-se a um complemento de 13º salário do mês de dezembro de 2013.

Tendo em vista que o valor da diferença apontado no relatório fiscal é de R\$ 5.752,94 para o mês de 12/2014, verifica-se que foi recolhido pela impugnante FUNDESTE um valor a maior de R\$ 242,00.

Desta forma, observamos que o regime de recolhimento e de informações difere no seu contexto geral, pois enquanto o recolhimento de IRRF sobre 13º de rescisão, ou complemento de 13º, é realizado na competência em que ocorre, a importação destes dados para a DIRF está unificando as informações de 13º para a competência dezembro/2014. Ou seja, o recolhimento acontece no mês de ocorrência, porém o informe do imposto na DIRF, só será realizado na competência de dezembro.

Assim, conclui-se que a diferença apontada quanto ao recolhimento do IRRF de dezembro de 2014, refere-se basicamente ao valor de imposto retido durante o ano em 13º salário rescisório, bem como na competência de janeiro, refere-se ao complemento de imposto de renda sobre o 13º salário da competência de dezembro de 2013. Por esse motivo, o valor apontado pelo fisco (R\$ 5.752,94) foi recolhido juntamente com o fato gerador que, neste caso, é a ocorrência do 13º salário complementar e 13º salário em rescisões (conforme relatórios em anexo - vide doc. 06).

Destarte, também essa diferença exigida pelo fisco não é devida pela impugnante FUNDESTE, devendo ser também por esse motivo anulado nessa proporção o auto de infração debatido nesses autos.

Da inexistência de responsabilidade solidária

...como já esclarecido no tópico anterior, o Impugnante VINCENZO nada deve à União – Fazenda Nacional.

O fato é que o impugnante VINCENZO agiu segundo lhe impõe a legislação tributária, o Estatuto Social da FUNDESTE, a qual representa.

Não houve infração que tenha implicado em diminuição ou não do repasse de valores de IRRF devidos à União -Fazenda Nacional.

A exigibilidade, como está posta nesses autos administrativos, indica uma clara pretensão fiscal em exigir um tributo já recolhido pela impugnante FUNDESTE.

Assim, como nenhum valor de IRRF deixou de ser recolhido aos Cofres Públicos, não há como afirmar que o impugnante VINCENZO tenha agido em desconformidade com a lei, ao Estatuto Social da FUNDESTE e aos princípios da boa administração, devendo ser anulado também em relação a ele o auto de infração debatido nesses autos administrativos.

Dos pedidos

Por todo o exposto, os impugnantes requerem o recebimento da presente impugnação, para que seja ordenado o seu regular processamento pelos senhores julgadores, para o efeito de:

a) anular o auto de infração - IRRF, pelo fato de que a impugnante FUNDESTE realizou o recolhimento (compensação) do IRRF relativo à folha de salários de seus colaboradores de 07/2014 no dia 17/09/2014, considerando que o fato gerador desse tributo ocorreu no dia 05/08/2014 (data do pagamento da folha);

b) anular o auto de infração de IRRF na parte em que exige a diferença de R\$ 5.792,94, quanto ao recolhimento do IRRF de dezembro de 2014, pois essa diferença não é devida, uma vez que refere-se basicamente ao valor de imposto retido durante o ano em 13º salário rescisório, bem como na competência de janeiro, refere-se ao complemento de imposto de renda sobre o 13º salário da competência

de dezembro de 2013. Por esse motivo, o valor apontado pelo fisco (RS 5.752,94) foi recolhido juntamente com o fato gerador que, neste caso, é a ocorrência de 13º salário complementar e 13º salário em rescisões (conforme relatórios em anexo - vide doe. 06);

c) se esse for o entendimento dos senhores julgadores, permitir que a impugnante FUNDESTE retifique a DIRF relativa ao ano-calendário de 2014, para informar corretamente o vencimento e fato gerador do IRRF devido sobre a folha do mês/base 07/2014, para compatibilizar essas informações com a DCTF, que foi corretamente apresentada; e

d) anular a responsabilidade solidária atribuída ao impugnante VINCENZO, pois o impugnante VINCENZO não agiu em desconformidade com a lei, ao Estatuto Social da FUNDESTE e aos princípios da boa administração, uma vez que a impugnante FUNDESTE nada deve em relação ao IRRF devido sobre a folha de salários do mês/base 07/2014.

A DRJ/Ribeirão Preto-SP proferiu, então, acórdão cuja ementa assim figurou:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 2014

FALTA DE RECOLHIMENTO

Constatada a falta de pagamento e declaração em DCTF do tributo sujeito à homologação, cabe sua exigência mediante o lançamento de ofício.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2014

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.

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 sobre a renda descontado na fonte, restringida a responsabilidade ao período da respectiva administração, gestão ou representação.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2014

ÔNUS DA PROVA

Cabe à contribuinte comprovar que o lançamento decorreu de erro no preenchimento da DIRF.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Inconformada, a interessada apresentou recurso voluntário onde, essencialmente, repete o conteúdo das alegações contidas na impugnação.

É o relatório.

Fl. 8 do Acórdão n.º 1302-005.078 - 1ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 10925.720982/2016-57

Voto

Conselheiro Ricardo Marozzi Gregorio, Relator

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

Conforme relatado, a recorrente não traz nada de novo para além daquilo que já foi apresentado em sua impugnação. Apenas, repete o conteúdo das mesmas alegações.

Considerando os equívocos que confessadamente cometeu na elaboração de suas DIRF, é seu ônus demonstrá-los. A empresa teria que apresentar prova incontestável de que não houve IRRF retido sobre rendimentos de trabalho assalariado no mês de julho de 2014. A alegada mudança no critério que vinha adotando carece da escrituração e documentação comprobatórias. Da mesma forma, quanto às diferenças apuradas para o mês de dezembro de 2014, haveria que se fazer a prova de que os valores do 13º salário pagos em atraso no mês de janeiro e por rescisão de contrato de trabalho nos demais meses efetivamente correspondem ao que foi escriturado e que teriam sido declarados nas DCTF dos respectivos períodos de apuração.

Em situações como esta, nas quais a parte não apresenta novas razões de defesa, o § 3º, do art. 57, do Anexo II do RICARF, com a redação dada pela Portaria MF nº 329/17, autoriza a transcrição da decisão recorrida quando o relator do julgamento nesta Casa confirma e adota os seus fundamentos. É o que se propõe:

Alegou a Impugnante, por equívoco, vinha considerando como fato gerador do IRRF não a data do efetivo pagamento dos salários dos seus funcionários, mas sim o mês-base a que se referiam os salários que seriam pagos. Assim, o IRRF relativo à folha de salários de 06/2014, foi depositado em juízo pela impugnante FUNDESTE no dia 20/07/2014. Porém, o vencimento desse IRRF somente ocorreria no dia 20/08/2014, pois o fato gerador desse tributo não é o mês base da folha (06/2014), mas sim o efetivo pagamento dos salários, o que ocorreu no dia 05/07/2014, e que remeteria o vencimento para o dia 20/08/2014.

De fato, a norma vigente considera ocorrido o fato gerador, na data do pagamento dos rendimentos ao beneficiário, como reconheceu o autor da ação fiscal.

Observe-se, a informação contida no Relatório Fiscal de fls. 10/26 a seguir transcrita:

Em sua resposta a contribuinte alega (...)

Com relação ao período de apuração de julho de 2014, transcrevemos abaixo fragmento da resposta da contribuinte:

“Já no mês de Julho/2014 onde não consta entrega da DCTF esclarecemos que a Instituição vinha efetuando Depósito Judicial, tendo efetuado o último Depósito em 18 de julho de 2014.

Para o depósito judicial estava sendo adotado como procedimento o regime de competência, após 10 de junho de 2014 data limite para a remissão prevista pelo PROIES a Instituição iniciou os Pagamentos/compensações pelo procedimento normal via DARF adotando a partir desta data o regime de caixa conforme previsto no Art. 620 do RIR/99.

Para um melhor esclarecimento exemplificamos o procedimento:

Folha de Pagamento do mês de junho/2014 paga em julho de 2014 o IRRF foi Depositado Judicialmente em 18/07/2014, juntamos no Anexo 02 —Comprovaantes de Depósito Judicial, DCTF e Recibo de entrega.

Folha de Pagamento de julho de 2014 paga em agosto de 2014 o IRRF foi recolhido/compensado através da PER/DCOMP N° 15403.74586.170914.1.3.54- 5327 RECIBO N° 09.17.03.77.16 transmitida em 17 de setembro de 2014, ou seja, até o dia 20 do mês subsequente ao fato gerador conforme previsão legal.

Juntamos no Anexo 03 - PER/DCOMP e Recibo e DCTF e Recibo."

Após análise dos documentos apresentados pela contribuinte no Anexo 02 da resposta ao TIPF, verificou-se que os depósitos judiciais possuem como período de apuração o mês 06/2014, sendo, também, listados na DCTF do mês de junho de 2014 como créditos vinculados ao débito de IRRF.

Em que pese as alegações da contribuinte, a legislação prevê que a retenção do IRRF deve ocorrer quando do pagamento ou crédito do rendimento do trabalho assalariado, ou seja, o período de apuração do IRRF compreende os pagamentos ou créditos efetuados nele, independente da competência a que se refere.

Seguindo o entendimento acima, a contribuinte, ao pagar em julho/2014 os rendimentos do trabalho assalariado referente ao mês de junho/2014, deveria declarar os valores de IRRF retidos nesse mês na DIRF no mês de julho/2014, bem como efetuar a declaração do débito de IRRF na DCTF de julho/2014, pois somente neste mês ocorreu o fato gerador do tributo. O recolhimento do tributo somente ocorrerá no mês de agosto/2014, até o último dia útil do 2º decêndio. Assim, a princípio não poderia haver divergência de valores declarados na DIRF com valores declarados em DCTF.

Além disso, também verificou-se que não há correspondência de valores declarados na DIRF no mês de julho de 2014 (R\$ 392.185,17) com os declarados na DCTF em junho de 2014 (R\$ 372.278,77), seguindo o regime de competência como sugere a contribuinte, o que denota se tratar de valores diversos. (grifei)

Assim, pelas razões descritas acima e considerando a atividade plenamente vinculada da Administração Tributária, não acatamos a justificativa apresentada pela contribuinte no tocante ao mês de julho de 2014.

Deste modo, os débitos de IRRF sobre o rendimento do trabalho assalariado informados na DIRF a partir de junho de 2014, inclusive, e não pagos, confessados em DCTF ou compensados até o início deste procedimento fiscal serão exigidos de ofício com acréscimo das penalidades previstas em lei.

Como visto, a contribuinte não informou em DCTF o tributo devido relativo ao “período de apuração” (PA) 07/2014, declarado na DIRF, independentemente do vencimento ou pagamento, mas não o fez. Assim deve ser mantida a exigência mediante o lançamento de ofício.

No que diz respeito ao lançamento do IRRF no valor de R\$ 5.752,94 –período de apuração dezembro de 2014 – a contribuinte alegou tratar-se de valores relativos a 13º salário, pagos aos beneficiários durante outros meses do ano-calendário, não em dezembro, por força de rescisão de contrato de trabalho, conforme demonstrou no quadro a seguir. Tais valores teriam sido levados para o período de apuração dezembro de 2014 na DIRF.

Competência	Valor IR sobre 13º
Jan (*)	R\$ 2.147,46
Fev	R\$ -
Mar	R\$ -
Abr	R\$ 57,40
Mai	R\$ 101,29
Jun	R\$ 51,16
Jul	R\$ 1.607,83
Ago	R\$ 1.924,59
Set	R\$ -
Out	R\$ -
Nov	R\$ 105,21
Total	R\$ 5.994,94

Aduziu que tendo em vista o valor da diferença apontado no relatório fiscal ser de R\$ 5.752,94 para o período 12/2014, teria sido recolhido a maior o valor de R\$ 242,00. Ainda, que a DIRF importou os valores de parcelas relativas ao 13º classificando-as como recebidas em dezembro.

Por ser apresentada pela própria contribuinte, a DIRF tem presunção de validade, até prova em contrário. Evidentemente, as informações prestadas em DIRF pelas fontes pagadoras podem ser utilizadas para confronto com os pagamentos efetuados e/ou com os dados consignados em outras declarações da própria fonte pagadora e/ou de terceiros, conforme procedimento adotado pela autoridade fiscal.

Tendo sido declarado na DIRF, valor superior ao declarado na DCTF relativamente ao mês de dezembro de 2014, é da contribuinte o ônus da prova de que houve erro na DIRF.

Para corroborar sua alegação, a contribuinte apresentou, na fase impugnatória, “demonstrativos de pagamento de salário” que conteriam os valores do 13º salário pagos por rescisão de contrato de trabalho.

Todavia, tais documentos, por si só, não são suficientes para comprovar que os valores teriam sido declarados nas DCTF (s) nos respectivos períodos de apuração e indevidamente informados na DIRF, como sendo relativos a dezembro.

Torna-se oportuno destacar as palavras de Fabiana Del Padre Tomé (A Prova no Direito Tributário, Editora Noesis, 2005):

Provar algo não significa simplesmente juntar um documento aos autos. É preciso estabelecer relação de implicação entre esse documento e o fato que se pretende provar, fazendo-o com o animus de convencimento.

Ou seja, a prova não se confunde com os elementos probatórios, ela é constituída a partir deles. Um demonstrativo de pagamento de salário, e demonstrativos elaborados de acordo com suas alegações, sem documentos que respaldem o demonstrado, tampouco podem ser considerados prova. A prova corresponde à articulação linguística que relacione os documentos apresentados com o objeto do litígio, no sentido de confirmar o que se alega. Alegar genericamente e simplesmente juntar papéis ou demonstrativos não é provar.

Não ficou comprovado que os valores que foram apurados como débito em dezembro de 2014, já estariam contidos no tributo informado em DIRF e DCTF em outros meses do ano-calendário. Não basta ao impugnante anexar documentos correspondentes ao objeto do litígio. Suas alegações, sem articulá-los, sem apresentar outros documentos que, em conjunto, revelem o fato alegado com *animus* de convencimento, não é prova.

Portanto deve ser mantida a exigência do IRRF no valor de R\$ 5.752,94, referente ao período de apuração dezembro de 2014.

Quanto à responsabilidade do SR. VICENZO FRANCESCO MASTROGIACOMO, o art. 142 da Lei n.º 5.172, de 1966 (CTN), dispõe que dentre os procedimentos necessários para a constituição do crédito tributário está a identificação do sujeito passivo, enquanto o parágrafo único do seu art. 121 delinea suas duas condições, quais sejam, contribuinte ou responsável, este último tido como aquele que *"sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expresso em lei*. No presente caso, foi atribuída a *responsabilidade tributária solidária* com fundamento nos artigos 124, II do CTN, combinado com o art. 8º do Decreto-Lei n.º 1.736, de 20/12/79, que dispõe:

CTN

Art. 124 - São solidariamente obrigadas:

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

Decreto Lei n.º 1736, de 1979

Art. 8 - 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 sobre produtos industrializados e do imposto sobre a renda descontado na fonte. (grifei)

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

Observe-se, que o referido decreto-lei continua em vigor, sendo a base legal do art. 723 do RIR de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda).

Consta da ATA n.º 079, de 9 de dezembro de 2013, c/c art. 16, § 2º do Estatuto, aprovado pela Resolução n.º 002/AS Geral/2009, de 24 de abril de 2009, que o sujeito passivo solidário apontado pelo Fisco é Presidente da FUNDAÇÃO UNIVERSITÁRIA DO DESENVOLVIMENTO DO OESTE, portanto, responsável solidário com a contribuinte autuada.

Não se pode, assim, dar guarida à pretensão recursal.

Pelo exposto, oriento o meu voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário e manter na integralidade o crédito tributário lançado e a responsabilidade tributária atribuída.

(documento assinado digitalmente)

Ricardo Marozzi Gregorio

Declaração de Voto

Conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca

A questão sobre a qual manifesto meu voto diz respeito, exclusivamente, à “responsabilidade” solidária imputada aos sócios da recorrente, justificada a partir das disposições, exclusivamente, do art. 124, II, e, ainda, do art. 8º do Decreto-Lei n.º 1.736/79.

Com efeito, em relação à quanto a exigência do valor principal, em si, não discordo, em absoluto, dos fundamentos e das conclusões adotadas pelo D. Relator. Quanto ao problema da responsabilidade, todavia, há questões a serem sopesadas, sobre as quais já me manifestei em caso pretérito, e que podem me fazer dissentir das justificativas e, mesmo, das conclusões apresentadas no voto condutor deste acórdão.

De plano, a interpretação dos preceitos do art. 8º do Decreto-lei 1.736/79 já vem sendo objeto do crivo do judiciário, chamando atenção, nesse particular o acórdão da lavra da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça – AgRg no Ag 1359231/SC. Veja-se que o predito Órgão Julgador assenta o entendimento de que compete, exclusivamente, à Lei Complementar estabelecer os critérios para eleição dos responsáveis tributários, o que, como consentâneo de semelhante pressuposto, imporá a conjugação dos preceitos do art. 124, II, com os requisitos estabelecidos pelo art. 135, III. Nesta esteira, pelo que decidiu o STJ, ter-se-iam duas conclusões possíveis:

- a) ou o STJ sustenta que a lei a que se refere o aludido art. 124, II, é lei complementar, jungida, pois, aos procedimentos preconizados pela Constituição Federal - art. 69 - e, neste caso, o Decreto-lei nº 1.736/79 seria inconstitucional (ou não teria sido recepcionado pelo sistema constitucional em vigor);
- b) ou pretende, numa tentativa de interpretá-lo conforme a CRFB, inserir na regra do art. 8º do citado Decreto-lei requisitos não contemplados pelo respectivo texto, sem erigir uma construção lógico-argumentativa necessária para afastar, da hipótese, a ocorrência de claro ativismo jurídico (aproximando-se, aqui, perigosamente, do decisionismo kelseniano).

Todavia, o raciocínio que daria azo a qualquer uma das conclusões acima é sofisticado porque o próprio precedente do STJ parte, destaque-se, de uma equivocada premissa de que os artigos 124 (seja qual inciso for) e 135 versariam sobre uma mesma matéria, qual seja, “responsabilidade tributária”. Verdade seja dita, o art. 124 trata, exclusivamente, de hipótese de solidariedade passiva tributária sendo que, diferentemente daquela tratada pelo seu inciso I, a hipótese prevista no inciso II demandaria a edição de lei. Como, entretanto, este preceptivo não trata de “responsabilidade tributária”, mesmo que se admita que a lei a que se refere o citado inciso II tenha *status* de lei complementar, a aludida vinculação não tem esteio na ideia de que os dois dispositivos tratariam de hipóteses idênticas (responsabilidade tributária). **Isto não significa dizer que as conclusões adotadas pelo STJ estejam erradas.** Apenas a premissa ora destacada é que está equivocada.

De fato, voltando-nos ao problema da distinção entre solidariedade e responsabilidade tributária, o que se tem é que o primeiro instituto, como muito bem pontuado por Misabel Abreu Derzi, “*não é forma de inclusão de um terceiro no pólo passivo da obrigação tributária*”, mas, isto sim “*forma de graduar a responsabilidade daqueles sujeitos que já compõe*

o pólo passivo”¹. Já a responsabilidade tributária, noutra giro, pressupõe, precisamente, a inclusão de quem, *a priori*, não comporia a relação jurídica tributária, não fosse pela constatação do fato-tipo da respectiva regra de responsabilização. Em linhas gerais, a fixação da responsabilidade tributária antecederia a própria fixação da imposição solidária:

A solidariedade não é espécie de sujeição passiva por responsabilidade indireta, como querem alguns. O código Tributário Nacional, corretamente, disciplina a matéria em seção própria, estranha ao Capítulo V, referente à responsabilidade. É que a solidariedade é simples forma de garantia, a mais ampla das fidejussórias. Quando houver mais de um obrigado no pólo passivo da obrigação tributária (mais de um contribuinte, ou contribuinte e responsável, ou apenas uma pluralidade de responsáveis) o legislador terá de definir as relações entre os coobrigados.²

O terceiro, não vinculado (diretamente) ao fato gerador, pode ser trazido para relação jurídico-tributária; em casos tais, entretanto, ele será considerado responsável, aplicando-se, então, as regras preconizadas pelos artigos 130 e ss do CTN. A luz da posição anteriormente exposta, o que poderia o legislador ordinário fazer seria, uma vez estabelecida a sujeição passiva, impor a solidariedade, mesmo para os casos em que, em princípio, a obrigação se sujeite à uma escalada factual para graduar o dever de recolher o tributo (como é o caso, v.g, do próprio art. 135, III, em que a responsabilidade seria, ao menos em tese, pessoal e, portanto, exclusiva do sócio gerente ou do administrador). E esta lei, por certo, não precisa ter *status* de lei complementar porque, outrossim, tanto a responsabilidade, como a própria solidariedade, já estarão sendo regradas pelo CTN (lei complementar *ex ratione materiae*).

Aqui, vale um parêntese, se extrai, talvez, a principal distinção entre as previsões contidas no inciso II do art. 124 e aquela inserida no seu inciso I. Isto porque, no caso deste último preceptivo, como a solidariedade surge independentemente de qualquer previsão legal adicional, a sua aplicação estaria adstrita aquelas pessoas que pratiquem, conjuntamente, o fato gerador da obrigação (ou, de outra sorte, impor-se-ia a obrigação tributária sem previsão legal, ao arrepio das regras encartadas no art. 3º - quanto ao contribuinte – e 121, II – em relação ao responsável-, ambos do CTN³). O art. 124, I, permitiria a imposição solidária entre contribuintes ao passo que o inciso II autorizaria, precisamente, a instituição da solidariedade entre contribuinte e responsável ou, ainda, entre diversos responsáveis, desde que, contudo, no caso desta última regra, semelhante “*garantia*” esteja prevista em lei (ordinária).

A vinculação entre os preceitos dos arts. 124, II e do 135, III, no caso em exame, não se dá, portanto, porque os institutos tratados por cada qual demandam previsão explícita em lei complementar ou, mais importante, por se confundirem. Esta vinculação se dá porque o art. 124, II, autoriza ao legislador estabelecer uma regra de solidariedade entre o contribuinte e o responsável ou, mais especificamente, entre responsáveis tributários.

Assim, quando o Decreto-lei 1.736/79 predispõe que “*os acionistas controladores, os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado*” serão solidariamente obrigados “*pelos créditos decorrentes do não recolhimento do imposto sobre produtos industrializados e do imposto sobre a renda descontado na fonte*”, ele apenas estabelece a graduação a que alude Misabel Abreu Derzi entre os deveres impostos, *in casu*, aos

¹ BALEEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro. Atualizado por Mizabel Abreu Machado Derzi. 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, P. 729.

² Op. loc. cit.

³ Sem prejuízo dos desrespeitos aos princípios da legalidade e do não-confisco.

dois responsáveis (a empresa, enquanto, responsável por substituição/antecipação e seus sócios, pela prática de atos contrários à lei, na forma do art.135, III, do CTN).

E notem, o raciocínio acima não importa numa “intepretação conforme a constituição” das disposições do art. 8º do já referido Decreto-lei, mas, isto sim, numa validação deste preceito, desde que os pressupostos anteriormente elencados sejam observados (isto é, desde que seja fixada a regra de responsabilidade em mais de uma pessoa a luz dos preceitos do art. 135, III, autorizando-se, neste passo, a imposição solidaria quanto ao dever de recolher o tributo).

O entendimento agora posto provavelmente suportará críticas notadamente porque o STJ teria se pronunciado no sentido de que a responsabilidade tratada pelo art.135, III, seria, de qualquer forma, solidária (a par de qualquer previsão legal adicional), além ter sido editada a Sumula/CARF de nº 130, em que a questão foi pacificada no âmbito da Administração Pública Federal.

Nada obstante, vale destacar que tal entendimento não está sedimentado na jurisprudência daquela Corte Superior (longe disso), como pode se observar, a guisa de exemplo, do trecho da ementa do seguinte julgado:

[...]

10. Deveras, o efeito gerado pela responsabilidade pessoal reside na exclusão do sujeito passivo da obrigação tributária (in casu, a empresa executada), que não mais será levado a responder pelo crédito tributário, tão logo seja comprovada qualquer das condutas dolosas previstas no art. 135 do CTN.

11. Doutrina abalizada diferencia a responsabilidade pessoal da subsidiária, no sentido de que: "Efeitos da responsabilidade tributária: Quanto aos efeitos podem ser:

(...) - pessoalidade. b) responsabilidade pessoal, quando é exclusiva, sendo determinada pela referência expressa ao caráter pessoal ou revelada pelo desaparecimento do contribuinte originário, pela referência à sub-rogação ou pela referência à responsabilidade integral do terceiro em contraposição à sua responsabilização ao lado do contribuinte (art. 130, 131, 132, 133, I e 135);

- subsidiariedade. c) responsabilidade subsidiária, quando se tenha de exigir primeiramente do contribuinte e, apenas no caso de frustração, do responsável (art. 133, II, 134);"(Leandro Paulsen, in Direito Tributário, Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência, Livraria do Advogado, 10ª ed., p. 922)

"Lembremo-nos de que a dissolução irregular de uma empresa é infração à lei comercial, o que corrobora nosso entendimento de que lei prevista no artigo 135 do CTN é a lei que rege a conduta do responsabilizado (no caso da lei comercial).

(...)

Observe-se, inclusive, que a tipificação de conduta do administrador ou sócio-gerente no artigo 135 afasta, necessariamente, a pessoa jurídica do pólo passivo da relação processual de cobrança tributária.

"Em suma, o art. 135 retira a "solidariedade" do art. 134. Aqui a responsabilidade se transfere inteiramente para os terceiros, liberando os seus dependentes e representados. A responsabilidade passa a ser pessoal, plena e exclusiva desses terceiros. Isto ocorrerá quando eles procederem com manifesta malícia (mala fides) contra aqueles que representam, toda vez que for constatada a prática de ato ou fato eivado de excesso de

poderes ou com infração de lei, contrato social ou estatuto." (Sacha Calmon Navarro Coelho, "Obrigação Tributária", Comentários ao Código Tributário Nacional, cit., p. 319)."

(Renato Lopes Becho, in Sujeição Passiva e Responsabilidade Tributária, Ed. Dialética, SP, 2000, p. 184/185)

12. A responsabilidade por subsidiariedade resta conjurada e, por conseguinte, o benefício de ordem que lhe é característico (artigo 4º, § 3º, da Lei 6.830/80), o qual é inextensível às hipóteses em que o Código Tributário Nacional ou o legislador ordinário estabelece responsabilidade pessoal do terceiro (consectariamente, excluindo a do próprio contribuinte), em razão do princípio da especialidade (lex specialis derogat generalis), máxime à luz da Lei de Execução Fiscal encarta normas aplicáveis também à cobrança de dívidas não-tributárias (REsp 1104064/RS, Luiz Fux, 1ª Turma, DJU de 14/12/2010).

E mesmo quanto aos precedentes tomados por paradigmas suficientes para justificar a edição da Súmula de nº 130, deste Órgão Administrativo, observa-se a adoção de fundamento que, em certa medida, corrobora o entendimento exposto por este julgador logo acima. Veja-se, neste sentido, o que foi decidido pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara desta Seção, cujo acórdão, insista-se, compôs a base de decisões que formaram o verbete da sumula retro referida:

ART. 135 III DO CTN. RESPONSABILIDADE PESSOAL SOLIDÁRIA. IMPOSSIBILIDADE DE AFASTAMENTO DO SUJEITO PASSIVO "PRINCIPAL". O signo "pessoalmente" constante na redação do art. 135 do CTN não tem o propósito de representar "exclusividade", mas tão somente de demonstrar que o sujeito que violar norma também será responsabilizado pelo lançamento fiscal, juntamente com o sujeito passivo "principal"; no caso, a recorrente. É este segundo (sujeito passivo) quem sempre responde pelo lançamento fiscal, não cabendo ter sua responsabilidade afastada, mas tão somente dividida (Acórdão de nº 1401-002.049, DJe de 25/09/2017).

Notem que a justificativa proposta ao fim da ementa acima muito se aproxima das ponderações de Hugo de Brito Machado, segundo o qual, "*a lei diz que são pessoalmente responsáveis, mas não diz que sejam as únicas*", afirmando mais que "*a responsabilidade do contribuinte decorre de sua condição de sujeito passivo direto da relação obrigacional tributária*", cujo surgimento depende, tão só, "*de disposição legal que expressamente a estabeleça*"⁴. Nesta senda a exigência da obrigação concomitantemente do contribuinte e dos responsáveis teria gênese na própria norma jurídica de incidência; o contribuinte tem o dever (via de regra) de recolher o tributo sempre que realizar o seu fato gerador (ou, ao menos, seria essa a conclusão adotada tanto no precedente acima transcrito, como pelo autor ora citado).

O que importa, todavia, e especificamente no caso em exame, é que o Decreto-lei 1.736/79 trata de hipótese de solidariedade passiva havida entre dois sujeitos inquinados **responsáveis tributários**, já que o contribuinte do Imposto de Renda antecipado pela fonte pagadora **é o beneficiário dos respectivos pagamentos**. Neste diapasão, a justificativa apresentada acima cai por terra, porque a pessoa jurídica não seria contribuinte e, destarte, não pratica o fato gerador do tributo. A solidariedade surgiria, aí, apenas, a vista de previsão legal expressa, mister este cumprido, diga-se, pelo citado Decreto-lei 1.736/79.

⁴ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 21ª ed., São Paulo: Malheiros, 2002, p. 142.

O citado diploma legal, portanto, fazendo eco às ponderações de Misabel Derzi, cumpre o papel da lei a que se refere o art. 124, II, ao estabelecer a solidariedade entre *responsáveis tributários*, estes, por sua vez, assim considerados à luz dos preceitos do art. 135, III, do CTN. A exigência, neste passo, de se verificar a prática do ato contrário à lei ou aos estatutos ou, ainda, com excesso de poderes não tem uma relação de causa direta para com a solidariedade encartada no art. 124, II. A sua apuração, entretanto, é imperiosa para se verificar, precisamente, a condição de responsáveis dos sujeitos, na forma do art. 135, III, os quais, estabelecida a predita responsabilidade tributária, aí sim serão considerados solidariamente obrigados na forma do mencionado art. 124, II e do art. 8º do Decreto-lei 1.736/79.

Pois bem. Assentada a premissa acima, é preciso, agora, verificar no caso concreto se, efetivamente, houve uma prática de ato ilícito suficiente para responsabilizar os diretores do contribuinte e assim fazer surgir a solidariedade a que alude a regra legal em exame (art. 8º do Decreto-lei 1.736/79).

E aqui o caso se resolve de forma absolutamente simples porque a imposição do dever solidário aos sócios da recorrente partiu, tão só, da regra encartada no art. 8º (com base nos preceitos do art.124, II, do CTN). Não houve qualquer apuração adicional para se comprovar, v.g., que a infração cometida e identificada no feito não decorra, exclusivamente, de erros na escrita fiscal (mesmo que não demonstrados pelo contribuinte). Isto porque, a retenção e não recolhimento do IRRF pode ensejar a tipificação de crimes contra ordem tributária ou, mais grave, de apropriação indébita. Mas a acusação quanto prática de crime típico não admite presunção, mas, isto sim, efetiva comprovação.

E, ainda que estivéssemos diante de fatos que pudessem apontar para a existência de quaisquer outros ilícitos, dentre aqueles preconizados pelo art.135, III, é inegável que, no caso vertente, não houve qualquer ação investigativa neste sentido. A imposição solidária, insista-se, decorreu automaticamente da infração descrita na Autuação, infração esta, todavia, imputável, exclusivamente, até que se prove o contrário, à própria empresa autuada.

Portanto, com as renovadas vênias ao D. Relator, voto por DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário do sujeito passivo solidário tão só para afastar a hipótese preconizada pelo art. 8º do Decreto-lei 1.736/79, mantendo-se, pois, quanto ao contribuinte, a exigência fiscal.

(documento assinado digitalmente)

Gustavo Guimarães da Fonseca