



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11610.008212/2008-39
Recurso Voluntário
Acórdão nº **2201-005.138 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 09 de maio de 2019
Recorrente MARCIO JOSE FERREIRA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2006

IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. DIRETOR DA FONTE PAGADORA.

Comprovado que o contribuinte era diretor da empresa fonte pagadora de seus rendimentos, não há como deixar de imputar-lhe a responsabilidade solidária.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário, vencidos os conselheiros Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Douglas Kakazu Kushiya, Fernanda Melo Leal e Marcelo Milton da Silva Risso, que deram provimento ao recurso. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto o conselheiro Marcelo Milton da Silva Risso.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Daniel Melo Mendes Bezerra - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Daniel Melo Mendes Bezerra, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Débora Fófano Dos Santos, Douglas Kakazu Kushiya, Francisco Nogueira Guarita, Fernanda Melo Leal (suplente convocada), Marcelo Milton da Silva Risso e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto em face de Acórdão da DRJ, o qual julgou improcedente a impugnação apresentada para desconstituir o Auto de Infração pelo qual se exige Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF decorrente de compensação indevida de Imposto de Renda Retido na Fonte IRRF.

A decisão de primeira instância, de forma objetiva, assim sintetizou os fatos:

Em revisão da declaração de rendimentos do contribuinte em epígrafe, referente ao ano-calendário de 2006, foi lavrada a Notificação de Lançamento (fls. 41 a 44), através do qual foi exigida a importância de R\$ 58.338,89.

2. Foram promovidas, através do Auto de Infração, glosa de IRRF no valor de R\$ 36.354,74.

3.0 contribuinte acima identificado, tomando conhecimento do lançamento, insurge-se contra o mesmo, conforme impugnação de fl. 01, com o seguinte teor:

"... vem por meio de seu PROCURADOR..., apresentar tempestivamente, sua IMPUGNAÇÃO à Notificação de Lançamento nº 2007/608445044253026 e anexa documentos comprobatórios."

Foi prolatado Acórdão pela DRJ, que julgou a impugnação improcedente, mantendo integralmente o Auto de Infração, nos termos da seguinte ementa:

GLOSA IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE COMPROVANTE DE RENDIMENTOS - BENEFICIÁRIO SÓCIO DA FONTE PAGADORA.

O comprovante de rendimentos apresentado pelo contribuinte faz prova seu favor. Assim, ao desconsiderá-lo como prova da retenção, cabe autoridade fiscal trazer aos autos elementos que possam infirmá-lo. Não fazendo, é de se considerar o documento hábil à comprovação pretendida!. Entretanto, tal não ocorre quando o beneficiário dos rendimentos for sócio da própria fonte pagadora dos rendimentos, pois neste caso a simples apresentação de informe de rendimentos é insuficiente para comprovação da retenção do imposto de renda na fonte.

A ciência dessa decisão ocorreu em 24/02/2011 (fl. 68) e o recurso voluntário (fls.69/72) foi tempestivamente protocolizado em 25/03/2011, tendo o contribuinte alegado, em síntese, que: nunca foi sócio da fonte pagadora de seus rendimentos, mas sim seu diretor estatutário. De acordo com a legislação de regência, a apresentação de comprovante de rendimentos em seu nome é suficiente para comprovar a regularidade da compensação efetuada. Colaciona acórdão do CARF nesse sentido.

É relatório.

Voto

Conselheiro Daniel Melo Mendes Bezerra, Relator

Admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche aos demais requisitos de admissibilidade, devendo, pois, ser conhecido.

Do mérito

O recorrente assevera que não tem responsabilidade sobre o não recolhimento do Imposto de Renda Retido na Fonte, sendo bastante a apresentação do comprovante de rendimentos emitido em seu nome pela fonte pagadora, para isentar-lhe da responsabilidade de comprovar o efetivo recolhimento do IRRF.

O presente caso, todavia, tem uma especificidade substancial para o deslinde do feito. Restou comprovado nos autos que o recorrente é diretor da empresa fonte pagadora dos rendimentos.

O Regulamento do Imposto de Renda reproduz a norma inserta no art. 8º do Decreto-Lei n.º 1.736/1979. Por sua vez, preconiza o art. 723 do citado RIR (Decreto n.º 3.000/1999) :

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. (Decreto-Lei n.º 1.736, de 20 de dezembro de 1979, art. 8º)

Parágrafo único. A responsabilidade das pessoas referidas neste artigo restringe-se ao período da respectiva administração, gestão ou representação. (Decreto-Lei n.º 1.736, de 1979, art. 8º, parágrafo único).

O recorrente defende-se argumentando que era diretor estatutário e que nunca figurou no quadro societário da empresa. Todavia, pela dicção da norma supra transcrita depreende-se claramente que são responsabilizados solidariamente, o controlador, diretor, gerente ou representante da pessoa jurídica, posto que estas pessoas, têm, de algum modo, influência no comando da empresa.

Assim sendo, entendo que o Comprovante de Rendimentos emitido pela fonte pagadora, por si só, não é prova suficiente da regularidade da compensação do Imposto de Renda Retido na Fonte. Para afastar a glosa da compensação é imprescindível a apresentação do recolhimento do imposto pela fonte pagadora, o que não ocorreu no caso que se cuida.

Destarte, entendo que a compensação do Imposto de Renda Retido na Fonte perpetrada pelo contribuinte foi corretamente considerada indevida, uma vez que a condição de diretor da fonte pagadora não lhe impõe a condição de responsável solidário, nos moldes do contorno legislativo supra (art. 723 do RIR).

Conclusão

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Daniel Melo Mendes Bezerra

Declaração de Voto

Conselheiro Marcelo Milton da Silva Risso

Fl. 4 do Acórdão n.º 2201-005.138 - 2ª Seju/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 11610.008212/2008-39

1 - Em que pese o bem fundamentado voto do ilustre Conselheiro Relator Daniel Melo Mendes Bezerra a quem lhe rendo minhas homenagens, ousou divergir do seu entendimento e passo a expor os motivos que daria provimento ao recurso voluntário.

2 - Entendo que no caso concreto não é aplicável a solidariedade do art. 723 do RIR/99 que diz:

Responsabilidade de Terceiros

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 ([Decreto-Lei nº 1.736, de 20 de dezembro de 1979, art. 8º](#)).

Parágrafo único. A responsabilidade das pessoas referidas neste artigo restringe-se ao período da respectiva administração, gestão ou representação ([Decreto-Lei nº 1.736, de 1979, art. 8º, parágrafo único](#)).

3 - Por sua vez, tal norma obtêm sua força normativa do art. 8º do Decreto-Lei nº 1.736/1979 que diz:

Art 8º - 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.

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

4 - Ora, no caso em questão, além de entender que não houve a demonstração da prova que o contribuinte era ao tempo da glosa do crédito de IRRF uma das figuras indicadas no caput do art. 723 do RIR/99, entendo que a interpretação desse artigo deve se dar de forma sistemática com os termos do art. 135, III do CTN que diz:

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:**

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

5 - No caso, o motivo do lançamento conforme destacado às fls. 5 foi:

DESCRIÇÃO DOS FATOS E ENQUADRAMENTO LEGAL

Compensação Indevida de Imposto de Renda Retido na Fonte.

Regularmente intimado a comprovar os valores compensados a título de Imposto de Renda Retido na Fonte, o contribuinte não atendeu a Intimação até a presente data.

Em decorrência do não atendimento da intimação, e conseqüente não comprovação, foi glosado o valor de R\$ *****36.354,74, indevidamente compensado a título de Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF).

6 - Ora, o próprio art. 723 do RIR/99 trata de solidariedade, contudo, a solidariedade deve se dar na forma do art. 124 I do CTN, por isso a necessidade da interpretação sistemática entre esses artigos.

7 -Inclusive o artigo 723 do RIR/99 fala em solidariedade em relação aos créditos decorrentes do não recolhimento do imposto descontado na fonte no caso o IRRF, *verbis*:

Fl. 5 do Acórdão n.º 2201-005.138 - 2ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 11610.008212/2008-39

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 ([Decreto-Lei nº 1.736, de 20 de dezembro de 1979, art. 8º](#)).

8 - Na ata de fls. 11 consta que o contribuinte é diretor de controladoria e de auditoria interna, e em nenhum momento há provas de que sozinho tinha poderes para determinar que a pessoa jurídica (fonte pagadora) pudesse não efetuar ao recolhimento do IRRF da época. Aliás não há provas pelo Fisco de imputar unicamente esse tipo de responsabilidade ao contribuinte ora recorrente.

9 - Porém, observo às folhas 19 que anexado ao processo tributário administrativo o **Comprovante de Rendimentos Pagos e de Retenção de Imposto de Renda Retido na Fonte do Ano-Calendarário 2006 da fonte pagadora Termoçu S.A.**

10 - Segundo não só o eminente Relator, mas também a decisão de primeiro grau, tal comprovação, no caso de sócio de pessoa jurídica, não é suficiente para permitir que a pessoa física desse sócio 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.

11 - Não observo respaldo na lei para tal entendimento.

12 - 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;

§2ºO 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) “ Grifei

13 - Ora, se não há crédito de IRRF constituído, como responsabilizar a contribuinte no caso?! Deve haver crédito tributário lançado em face da pessoa jurídica responsável pela retenção na fonte, que é o sujeito passivo principal da obrigação tributária, e não a ora contribuinte, que pelo simples fato de ser uma das simples figuras indicadas no caput do artigo deverá responder em nome próprio?! A resposta é simples: claro que não. O comando do art. 723 do RIR/99 é no caso de crédito constituído de IRRF em relação à fonte pagadora e sujeito passivo da obrigação tributária não podendo ser utilizado para glosa da compensação da pessoa física de eventuais dirigentes.

14 - Por mais que seja necessário combater a eventual sonegação nesses casos, é óbvio que o respeito ao princípio da legalidade é corolário que deve a Administração Pública seguir nos termos do art. 37 da CF/88 e lançar o crédito tributário em face da fonte pagadora que não efetuou o recolhimento, quando na realidade houve comprovação até mesmo da retenção, e caso comprovada eventual fraude dos administradores aí sim responder de forma solidária, mas não efetuar a glosa da compensação na forma como constou do lançamento.

Fl. 6 do Acórdão n.º 2201-005.138 - 2ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 11610.008212/2008-39

15 - A respeito do assunto peço venia para transcrição dos fundamentos do voto do I. Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira em caso análogo julgado por essa C. Turma no Ac. 2201-003.524 em 16/03/2017 assim ementado, no qual adoto como razões de decidir:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA
IRPF

Ano- calendário: 2008

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 despciendo que o contribuinte comprove o recolhimento do tributo retido.

"O Regulamento do Imposto sobre a Renda, aprovado pelo Decreto n.º 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 n.º 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 n.º 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

Fl. 8 do Acórdão n.º 2201-005.138 - 2ª Seju/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 11610.008212/2008-39

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 (*ob cit*):

"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:

Fl. 9 do Acórdão n.º 2201-005.138 - 2ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 11610.008212/2008-39

novamente não houve nenhuma comprovação, por parte do Fisco, da ocorrência de tais condições.

A prevalecer a posição da decisão de piso, esposada pelo ilustre Relator, 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 legislação 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."

16 - Pelo exposto, voto por dar provimento ao recurso do contribuinte e afastar a glosa efetuada.

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Milton da Silva Risso