



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

Processo nº 10530.001739/2007-89
Recurso nº 167.805 Voluntário
Acórdão nº 2101-00.316 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de setembro de 2009
Matéria IRPF
Recorrente JADIEL ALMEIDA MASCARENHAS
Recorrida 3ª TURMA/DRJ-SALVADOR/BA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2004, 2005, 2006

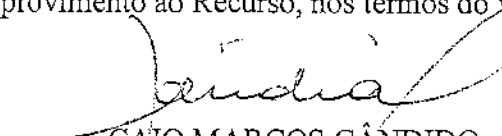
IRF - RESPONSABILIDADE DA FONTE PAGADORA - O contribuinte do imposto de renda é o adquirente da disponibilidade econômica ou jurídica da renda ou de proventos de qualquer natureza. A responsabilidade atribuída à fonte pagadora tem caráter apenas supletivo, não exonerando o contribuinte da obrigação de oferecer os rendimentos à tributação.

LIVRO CAIXA - DESPESAS DEDUÇÃO - Somente será dedutível dos rendimentos auferidos em razão de trabalho não assalariado a remuneração paga a terceiros, desde que com vínculo empregatício, e os encargos trabalhistas e previdenciários (art. 6º, I, da Lei nº 8.134, de 1990)

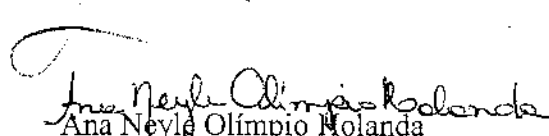
Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em NEGAR provimento ao Recurso, nos termos do voto da Relatora.


CAIO MARCOS CÂNDIDO

Presidente


Ana Neyla Olímpio Rolanda

Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Silvana Mancini Karam, José Raimundo Tosta Santos, Alexandre Naoki Nishioka e Gonçalo Bonet Allage.

Relatório

Trata o presente processo de auto de infração referente a imposto sobre a renda das pessoas físicas (IRPF), que diz respeito aos anos-calendário 2003 a 2005, exercícios 2004 a 2006, por meio do qual se exige do sujeito passivo acima identificado o montante de R\$ 71.551,41, a título de imposto, acrescido de multa de ofício equivalente a 75% do valor do tributo apurado, além de juros de mora, em virtude de terem sido apuradas as seguintes infrações:

I - omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica decorrentes de aluguéis, com suporte nos artigos 1º a 3º, e §§, da Lei nº 7.713, de 22/12/1988, artigos 1º a 3º da Lei nº 8.134, de 27/12/1990, artigo 1º da Medida Provisória nº 22, de 2002, convertida na Lei nº 10.451, de 10/05/2002, e artigos 49 a 53 do Decreto nº 3.000, de 26/03/1999, Regulamento do Imposto de Renda – RIR/1999;

II – dedução indevida de despesas do Livro Caixa, com supedâneo no artigo 11, § 3º, do Decreto-Lei nº 5.844, de 23/09/1943, artigo 6º e §§ da Lei nº 8.134, de 27/12/1990, artigo 8º, II, g, da Lei nº 9.250, de 26/12/1995, e artigos 73 a 75 do Decreto nº 3.000, de 26/03/1999, Regulamento do Imposto de Renda – RIR/1999;

III - omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica, decorrentes de trabalho sem vínculo empregatício, com enquadramento legal nos artigos 1º a 3º e §§ e artigo 6º da Lei nº 7.713, de 22/12/1988, artigos 1º a 3º da Lei nº 8.134, de 27/12/1990, artigo 1º da Lei nº 10.451, de 10/05/2002, e artigos 37, 38, 43, 55, I a IV, VI, IX a XII, XIV a XIX, 56 e 83 do Decreto nº 3.000, de 26/03/1999, Regulamento do Imposto de Renda – RIR/1999.

2. Em contraposição ao lançamento, o sujeito passivo apresentou a impugnação de fls. 73 a 82, acompanhada dos documentos de fls. 83 a 323, em que se insurge contra a imposição referente à dedução indevida de despesas do Livro Caixa e à omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica, decorrentes de trabalho sem vínculo empregatício.

3. Levado o litígio a análise, os membros da 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Salvador (BA) acordaram por dar o lançamento como procedente, com base em fundamentos que podem ser resumidos na ementa a seguir transcrita:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005

LIVRO CAIXA. SERVIÇOS DE TERCEIROS.

As remunerações pagas a terceiros só são dedutíveis a título de livro caixa quando se refiram ao trabalho com vínculo empregatício.

Lançamento Procedente.

4. Intimado aos 27/12/2007, o sujeito passivo, irredimido, interpôs, tempestivamente, recurso voluntário.

5. Na petição recursal o sujeito passivo apresenta, em síntese, os argumentos de defesa a seguir enumerados:

I – o fato descrito no auto de infração não se coaduna totalmente com a regularidade da escrituração do Livro Caixa, pois, efetivamente, declarou rendimentos da pessoa jurídica com CNPJ nº 13.905.922/0001-90, no valor de R\$ 22.920,00 e omitiu apenas o valor de R\$ 6.810,95;

II – não há omissão de rendimentos no ano-calendário 2002, exercício 2003, vez que a fonte pagadora efetuou a retenção do IRF em nome da sua esposa, que declarou em separado;

III – ainda com relação aos rendimentos pagos pela pessoa jurídica com CNPJ nº 13.905.922/0001-90, trata-se de pro-labore, cabendo à fonte pagadora a responsabilidade pela retenção e recolhimento do tributo;

IV – as glosas das despesas escrituradas em Livro Caixa não observaram o princípio da necessidade de manutenção da fonte produtora e dos bens imóveis;

V – as despesas lançadas no Livro Caixa referem-se a serviços prestados, respaldados em contratos e recibos, que guardam pertinência com as suas atividades pessoais;

VI – o auto de infração foi lavrado considerando duas omissões de rendimentos no ano-calendário 2003, exercício 2004, sem considerar o IRF;

VII – o que é efetivamente devido decorre de equívocos de boa-fé, e se referem a rendimentos recebidos de pessoa jurídica e despesas não comprovadas, que originaram a desclassificação dos pagamentos efetivamente realizados;

6. Ao final, requer que a autuação seja julgada procedente em parte, no valor de R\$ 1.434,78.

7. De fl. 341, extrato de sistema de controle de pagamento da Secretaria da Receita Federal, que informa o recolhimento de tributo no código 2904, no valor principal de RS 717,39, acompanhado de juros e multa.

É o Relatório.

Voto

Conselheira Ana Neyle Olímpio Holanda, Relatora

O recurso obedece aos requisitos para sua admissibilidade, dele tomo conhecimento.

O objeto dos presentes autos é a cobrança de valores referentes ao imposto sobre a renda das pessoas físicas (IRPF), nos anos-calendário 2003 a 2005, exercícios 2004 a 2006, em virtude da apuração das seguintes infrações: i) omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica decorrentes de aluguéis, ii) omissão de rendimentos recebidos de pessoa

jurídica, decorrentes de trabalho sem vínculo empregatício, e, iii) dedução indevida de despesas do Livro Caixa.

Em sua defesa, primeiramente, o recorrente alega que o fato descrito no auto de infração não se coaduna totalmente com a regularidade da escrituração do Livro Caixa, pois, efetivamente, declarou rendimentos da pessoa jurídica com CNPJ nº 13.905.922/0001-90, no valor de R\$ 22.920,00 e omitiu apenas o valor de R\$ 6.810,95.

Como já reportado, o lançamento tributário ora guerreado trata de três infrações distintas, sendo que a parte da exação que trata da não regularidade da escrituração do Livro Caixa não se confunde com aquelas que versam sobre as omissões de rendimentos, portanto, os fatos que deram suporte à primeira infração não se prendem àqueles que motivaram as outras duas. Sendo que as glosas de dedução do Livro Caixa se deram por falta de comprovação das despesas ali escrituradas.

Com efeito, sem respaldo as considerações do recorrente.

Reclama, ainda, o apelante não ter ocorrido omissão de rendimentos no ano-calendário 2002, exercício 2003, vez que a fonte pagadora efetuou a retenção do IRF em nome da sua esposa, que declarou em separado.

Também, como já reportado, o lançamento abrange os anos-calendário 2003 a 2005, exercícios 2004 a 2006, portanto, quaisquer considerações acerca de tributos referentes a períodos não abrangido no auto de infração não fazem parte da lide aqui tratada e não demandam apreciação nos presentes autos. Por tal, não albergamos as argumentações do recorrente.

Aduz ainda o recorrente que, com relação aos rendimentos pagos pela pessoa jurídica com CNPJ nº 13.905.922/0001-90, Tropical Administradora de Bens S/C Ltda., trata-se de pro-labore, cabendo à fonte pagadora a responsabilidade pela retenção e recolhimento do tributo.

Acerca da responsabilidade tributária, dispõe o artigo 128 do Código Tributário Nacional:

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 tributária, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

Por força do disposto no parágrafo único do artigo 45 do CTN, a lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos rendimentos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam.

A retenção do imposto sobre a renda na fonte foi tratada nas prescrições legais contidas nos artigos 99, 100, 101 e 103 do Decreto-Lei nº 5.844, de 23/09/1943, quando estes dispositivos eram específicos para disciplinar os casos dos artigos 95, 96 e 97 do mesmo diploma legal, da seguinte forma:

Art. 99 – A retenção do imposto de que tratam os artigos 95 e 96, compete a fonte e será feita no ato do crédito ou pagamento do rendimento,

Art. 100 – A retenção do imposto, de que tratam os artigos 97 e 98, compete à fonte, quando pagar, creditar, empregar, remeter ou entregar o rendimento.

Parágrafo único. Excetuam-se os seguintes casos, em que competirá ao procurador a retenção:

a) quando se tratar de aluguéis de imóveis;

b) quando o procurador não der conhecimento à fonte de que o proprietário do rendimento reside ou é domiciliado no estrangeiro.

Art. 101. Às pessoas obrigadas a reter o imposto compete o recolhimento às repartições fiscais.

(...)

Art. 103 – Se a fonte ou o procurador não tiver efetuado a retenção, responderá pelo recolhimento deste, como se houvesse retido.

Os dispositivos acima mencionados foram anteriores à Lei nº 5.172, de 25/10/1966 (Código Tributário Nacional), entretanto, nos mesmos termos, o Decreto-Lei nº 1.814, de 28/11/1980, em seu artigo 1º, dispõe:

Art. 1º Os rendimentos do trabalho assalariado, inclusive a remuneração mensal correspondente à prestação de serviços paga a titulares, administradores ou dirigentes de pessoas jurídicas, estão sujeitos, a partir de 1º de janeiro de 1981, à retenção do imposto de renda na fonte, como antecipação, mediante aplicação de alíquotas progressivas de acordo com a seguinte tabela:

(...)

Por seu turno, a Lei nº 7.713, de 22/12/1988, em seu artigo 7º, determinou que:

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.

§ 1º O imposto a que se refere este artigo será retido por ocasião de cada pagamento ou crédito e, se houver mais de um pagamento ou crédito, pela mesma fonte pagadora, aplicar-se-á a alíquota correspondente à soma dos rendimentos pagos ou creditados à pessoa física no mês, a qualquer título.

Entretanto, embora seja o imposto retido na fonte tributo devido mensalmente pelo beneficiário da renda, os valores dos rendimentos percebidos e da retenção, deverão ser informados na declaração de ajuste anual para a determinação de diferenças a serem pagas ou restituídas, como determina a Lei nº 8.134, de 27/12/1990, dos artigos 1º, 2º, 9º e 11:

Art. 1º A partir do exercício financeiro de 1991, os rendimentos e ganhos de capital percebidos por pessoas físicas residentes ou domiciliadas no Brasil serão tributados pelo Imposto de Renda na forma da legislação vigente, com as modificações introduzidas por esta lei.

Art. 2º O Imposto de Renda das pessoas físicas será devido à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, sem prejuízo do ajuste estabelecido no art. 11.

(...)

Art. 9º. As pessoas físicas deverão apresentar anualmente declaração de rendimentos, na qual se determinará o saldo do imposto a pagar ou a restituir.

Art. 11. O saldo do imposto a pagar ou a restituir na declaração anual (art. 9º) será determinado com observância das seguintes normas:

I - será apurado o imposto progressivo mediante aplicação da tabela (art. 12) sobre a base de cálculo (art. 10);

II - será deduzido o valor original, excluída a correção monetária do imposto pago ou retido na fonte durante o ano-base, correspondente a rendimentos incluídos na base de cálculo (art. 10);

III - o resultado será corrigido monetariamente (parágrafo único) e o montante assim determinado constituirá, se positivo, o saldo do imposto a pagar e, se negativo, o imposto a restituir.

Dessarte, no tocante aos rendimentos auferidos mensalmente, embora a sua tributação se dê à medida que foram percebidos, devem ser submetidos ao ajuste anual. Isto porque, somente ao final de cada exercício fiscal, estabelecido pela legislação tributária como o período de doze meses do ano, é possível definir a renda a ser submetida de forma “definitiva” à tributação, após efetuadas as deduções autorizadas por lei.

Com efeito, embora a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica dos rendimentos se dê mensalmente, sendo tais rendimentos submetidos à tributação à medida que foram sendo percebidos, tais recolhimentos são apenas antecipações do que for devido na declaração anual de rendimentos, pois que o fato gerador do imposto sobre a renda das pessoas físicas, salvo nos casos de tributação definitiva, somente se perfaz ao final de cada ano-calendário, submetendo-se, o conjunto dos rendimentos à tributação pela tabela progressiva anual.

Este é o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, no Recurso Especial nº 584.195/PE, de lavra do Relator Ministro Franciulli Netto, cujo excerto se transcreve:

A retenção do imposto de renda na fonte cuida de mera antecipação do imposto devido na declaração anual de rendimentos, uma vez que o conceito de renda envolve

necessariamente um período, que, conforme determinado na Constituição Federal, é anual. Mais a mais, é complexa a hipótese de incidência do aludido imposto, cuja ocorrência dá-se apenas ao final do ano-base, quando poderá se verificar o último dos fatos requeridos pela hipótese de incidência do tributo.

Desta forma, depreende-se que, o melhor entendimento para as normas que regem a tributação do IRPF é a de que a legislação determinou a obrigatoriedade, durante o ano-calendário, de o sujeito passivo submeter à tributação os determinados rendimentos de forma antecipada, cuja apuração definitiva somente se dará quando do acerto por meio da declaração de ajuste anual.

Sob esse pórtico, tem-se que a responsabilidade da fonte pagadora não pode ser entendida como infinita e indeterminadamente no tempo e no espaço. Há que se ter um termo final a esta responsabilidade e, este termo final, materializa-se quando da entrega da declaração de ajuste anual, oportunidade em que o sujeito passivo direto da obrigação tributária, está obrigado a informar todos os rendimentos percebidos no ano-calendário, apurando se há saldo de imposto a pagar ou valor a ser restituído.

Portanto, após a data da entrega da declaração de ajuste anual, incabível a constituição de crédito tributário através do lançamento de imposto de renda na fonte na pessoa jurídica pagadora dos rendimentos. O lançamento, a título de imposto de renda – pessoa física -, se for o caso, há que ser efetuado em nome do sujeito passivo direto da obrigação tributária, ou seja, o beneficiário e titular da disponibilidade jurídica e econômica do rendimento, exceto no regime de exclusividade do imposto na fonte. A falta de retenção do imposto de renda na fonte pela fonte pagadora não exonera o beneficiário dos rendimentos da obrigação de incluí-los, para fins de tributação, na declaração de ajuste anual, do contrário a inclusão deverá ser efetuada de ofício pela autoridade fiscal.

Esse tem sido o entendimento da Câmara Superior de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda, órgão uniformizador da jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, o que fica demarcado no Acórdão CSRF/01-05.026, de 09/08/2004, em Recurso Especial no Acórdão nº 106-128.643, cujo entendimento se resume na ementa a seguir transcrita:

IMPOSTO DE RENDA NA FONTE - ANTECIPAÇÃO - FALTA DE RETENÇÃO - LANÇAMENTO APÓS 31 DE DEZEMBRO DO ANO-CALENDÁRIO - EXCLUSÃO DA RESPONSABILIDADE DA FONTE PAGADORA PELO RECOLHIMENTO DO IMPOSTO DEVIDO - Se a previsão da tributação na fonte se dá por antecipação do imposto devido na declaração de ajuste anual de rendimentos, e se a ação fiscal ocorrer após 31 de dezembro do ano do fato gerador, incabível a constituição de crédito tributário através do lançamento de imposto de renda na fonte, pessoa jurídica pagadora dos rendimentos.

Recurso especial negado.

Dessarte, não há a nulidade alegada no lançamento, pois efetuado em nome do sujeito passivo, que deveria ter oferecido os rendimentos à tributação, quando da declaração de ajuste anual. Portanto, não merecem guarida as considerações do recorrente quanto à responsabilidade da fonte pagadora do pro-labore.

Diz, também, o recorrente que o auto de infração, referente ao ano-calendário 2003, exercício 2004, foi lavrado sem considerar o IRF..

No ano-calendário 2003, exercício 2004, foram levantadas omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica decorrentes de aluguéis, pagos pelo Serviço de Apoio às Micro e Pequenas Empresas do Estado da Bahia (SEBRAE-BA), no valor de R\$ 6.807,95, e omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica, decorrentes de trabalho sem vínculo empregatício (pro-labore), pagos pela empresa Tropical Administradora de Bens S/C Ltda..

Compulsando-se os autos, verifica-se pelos documentos de fls. 32 e 51, que não houve retenção de imposto sobre a renda na fonte, quando dos pagamentos em causa. Portanto, não haveria IRF a ser considerado.

No tocante às glosas das despesas escrituradas em Livro Caixa, afirma o recorrente que deixou de ser observado o princípio da necessidade de manutenção da fonte produtora e dos bens imóveis, como também, que se referem a serviços prestados, respaldados em contratos e recibos, que guardam pertinência com as suas atividades pessoais.

Conforme informado no Termo de Verificação Fiscal (fls. 72 a 73), as glosas das deduções com Livro Caixa foram perpetradas por falta de comprovação documental das despesas escrituradas.

Em sede de impugnação, o sujeito passivo aduziu aos autos os documentos de fls. 109 a 225, que são contratos de prestação de serviços prestados por pessoa física e recibos de pagamento a autônomo, no intuito de comprovar as despesas não acatadas pelo fisco.

Entretanto, conforme mandamento do artigo 6º, I, da Lei nº 8.134, de 27/12/1990, somente será dedutível dos rendimentos auferidos em razão de trabalho não assalariado a remuneração paga a terceiros, desde que com vínculo empregatício, e os encargos trabalhistas e previdenciários, nos seguintes termos:

Art. 6º O contribuinte que perceber rendimentos do trabalho não assalariado, inclusive os titulares dos serviços notariais e de registro, a que se refere o art. 236 da Constituição, e os leiloeiros, poderão deduzir, da receita decorrente do exercício da respectiva atividade:

I - a remuneração paga a terceiros, desde que com vínculo empregatício, e os encargos trabalhistas e previdenciários;

II - os emolumentos pagos a terceiros;

III - as despesas de custeio pagas, necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora.

§ 1º O disposto neste artigo não se aplica:

a) a quotas de depreciação de instalações, máquinas e equipamentos;

b) a despesas de locomoção e transporte, salvo no caso de caixeiros-viajantes, quando correrem por conta destes;

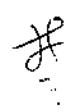
c) em relação aos rendimentos a que se referem os arts. 9º e 10 da Lei nº 7.713, de 1988.

§ 2º O contribuinte deverá comprovar a veracidade das receitas e das despesas, mediante documentação idônea, escrituradas em livro-caixa, que serão mantidos em seu poder, a disposição da fiscalização, enquanto não ocorrer a prescrição ou decadência.

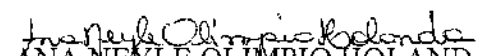
§ 3º As deduções de que trata este artigo não poderão exceder à receita mensal da respectiva atividade, permitido o cômputo do excesso de deduções nos meses seguintes, até dezembro, mas o excedente de deduções, porventura existente no final do ano-base, não será transposto para o ano seguinte.

§ 4º Sem prejuízo do disposto no art. 11 da Lei nº 7.713, de 1988, e na Lei nº 7.975, de 26 de dezembro de 1989, as deduções de que tratam os incisos I a III deste artigo somente serão admitidas em relação aos pagamentos efetuados a partir de 1º de janeiro de 1991.(destaques da transcrição)

Com efeito, acertada a providência adotada pela fiscalização, e endossada pelo colegiado julgador de primeira instância, em não acatar as despesas apresentadas, vez que se trata de serviços prestados por terceiros se vínculo empregatício.

Forte no exposto, voto pelo não provimento do recurso apresentado. 

Sala das Sessões, em 23 de setembro de 2009


ANA NEYLE OLÍMPIO HOLANDA