



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

Processo nº 10805.000494/2003-71
Recurso nº 152.414 Voluntário
Acórdão nº **2802-00.523 – 2ª Turma Especial**
Sessão de 19 de outubro de 2010
Matéria IRF
Recorrente DRH MÃO DE OBRA TEMPORÁRIA LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 2002

DENÚNCIA ESPONTÂNEA - OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA

A denúncia espontânea da infração, alcançada pelo art. 138 do CTN, não exclui o pagamento de obrigações acessórias..Em se tratando de infração à obrigação acessória, a confissão espontânea não afasta a multa punitiva.

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.

Ocorrendo a previsão da tributação na fonte a título de antecipação do imposto devido na declaração de ajuste anual de rendimentos e a ação fiscal após 31 de dezembro do ano do fato gerador, incabível a constituição de crédito tributário através do lançamento de imposto de renda na fonte, na pessoa jurídica pagadora dos rendimentos.

Recurso Voluntário Provido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, [Tabela de Resultados]

(assinado digitalmente)

VALÉRIA PESTANA MARQUES - Presidente.

(assinado digitalmente)

ANA PAULA LOCOSELLI ERICHSEN - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Valéria Pestana Marques (Presidente), Carlos Nogueira Nicácio, Sidney Ferro Barros, Jorge Cláudio Duarte Cardoso e Lúcia Reiko Sakae.

Relatório

Trata o presente processo de auto de infração de fls. 243/248, relativo ao Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF, tendo em vista que o contribuinte não efetuou o recolhimento do imposto de renda na fonte incidente sobre as verbas rescisórias dos seus ex-empregados, demitidos em agosto e setembro de 2002, que prestavam serviços como empregados temporários na PLATUMA INSTALAÇÃO INDUSTRIAL LTDA.

Por estarem bem historiados os fatos no Termo de Verificação Fiscal de fls. 239/242, reproduz-se, aqui, parte desse trabalho:

“1. ORIGEM DA FISCALIZAÇÃO

Em 02 de outubro de 2002 o contribuinte acima qualificado protocolizou o processo número 10805.002451/2002-40 na Delegacia da Receita Federal em Santo André, onde fez uma denúncia espontânea relativa ao não recolhimento do imposto de renda retido na fonte – IRFonte.

Anexamos as cópias das folhas do processo número 10805.002451/2002-40, que interessam para a presente fiscalização, às fls. 11 a 21 deste processo.

Conforme descrito na denúncia apresentada o contribuinte em tela foi contratado pela empresa PLATUME INSTALAÇÃO INDUSTRIAL LTDA., para arregimentar funcionários especializados, para trabalhar, por tempo determinado, nas instalações fabris desta,

Encerrado o período da prestação de serviços, em agosto e setembro de 2002, o contribuinte fiscalizado providenciou a rescisão individual dos contratos de trabalho dos temporários, pagando-lhes as verbas devidas. Segundo o mesmo, por um erro no programa de computador utilizado para a elaboração dos cálculos das verbas rescisórias dos trabalhadores temporários, não foi calculado o IRFonte sobre as verbas rescisórias, e, como consequência, não foi procedida a sua retenção, e não foi feito seu recolhimento.

Ao constatar o fato o contribuinte fiscalizado providenciou o envio, a cada um dos funcionários demitidos, de carta registrada orientando-os quanto à obrigatoriedade de incluir os rendimentos recebidos pelo seu valor integral, para fins de tributação nas respectivas declarações de ajuste, caso estejam legalmente sujeitos à sua apresentação.

Anexou ao processo número 10805.002451/2002-40 relação identificando os ex-funcionários cujos pagamentos estavam sujeitos ao desconto do imposto de renda na fonte, indicando, ainda, os valores que deveriam ser retidos a título de

antecipação do imposto devido nas respectivas declarações de ajuste.

O contribuinte fiscalizado termina sua denúncia dizendo que entende ter tomado as medidas necessárias para sanar a irregularidade, promovendo a denúncia espontânea que visa excluir sua responsabilidade pelo evento nos termos do artigo 138 do CTN.

[.....]”

A DRJ de Campinas julgou o lançamento procedente nos termos da ementa abaixo transcrita:

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Data do fato gerador: 14/08/2002, 15/08/2002, 16/08/2002, 19/08/2002, 20/08/2002, 21/08/2002, 22/08/2002, 23/08/2002, 26/08/2002, 27/08/2002, 19/09/2002

Ementa: IRRF. RETENÇÃO. RECOLHIMENTO. RESPONSABILIDADE.

Constatada a falta de retenção do imposto, que tiver a natureza de antecipação, antes da data fixada para a entrega da declaração de ajuste anual, no caso de pessoa física, mantém-se a exigência formalizada em face da fonte pagadora, sendo-lhe atribuída a responsabilidade pelo imposto, a multa de ofício e os juros de mora, nos termos do Parecer Normativo SRF nº 01, de 2002.

A contribuinte foi intimada através de AR (fls. 322) em 10 de abril de 2006 e interpôs Recurso Voluntário em 08 de maio de 2006, onde alega em sua defesa:

- a) Nulidade do auto de infração que impôs encargos que foram afastados e eliminados, tendo em vista apresentação de denúncia espontânea, nos termos do art. 138 do CTN, protocolada junto à Delegacia da Receita Federal de Santo André, antes de iniciado qualquer procedimento fiscal contra sua pessoa;
- b) Nos termos do art. 138 do CTN, esta denúncia inibiu a ação fiscal com relação aos fatos nela narrados, que são os mesmos de que se valeu a autoridade lançadora para elaborar, o auto de infração;
- c) Uma vez que a lavratura e ciência do auto de infração se deram em março de 2003, após o encerramento do ano-base correspondente à realização do fato gerador, eis que os eventos se deram nos meses de agosto e setembro de 2002, não cabe a cobrança do IRRF após o encerramento do período-base em que ocorreu o fato gerador;
- d) Esta circunstância é bastante relevante para afastar a sua responsabilidade como fonte pagadora pela não retenção do tributo;

- e) Para corroborar suas alegações junta jurisprudência no sentido de que é incabível a constituição de crédito tributário através de lançamento de imposto de renda na fonte na pessoa jurídica pagadora dos rendimentos

É o relatório.

Voto

Conselheiro ANA PAULA LOCOSELLI ERICHSEN

O Recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos legais, dele conheço e passo a sua análise.

1) Da denúncia espontânea - Preliminar

Em sede de preliminar a contribuinte alega a nulidade do auto de infração uma vez que a denúncia espontânea, por ela oferecida, antes do início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, produziu efeitos previstos no art. 138 do CTN, colocando-a a salvo das exigências reclamadas seja a título de imposto, seja a título de juros e multa.

I – Da obrigação tributária principal e acessória e do fato gerador

A obrigação tributária tem por objeto uma prestação de “dar”, “fazer” ou “não fazer”, que independe de qualquer manifestação de vontade das partes, ou seja, dos sujeitos passivo e ativo, bastando para o seu surgimento apenas a ocorrência do fato gerador previamente descrito na lei.

As obrigações tributárias são classificadas pelo art. 113 do Código Tributário Nacional - CTN em:

a) principal, que “surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se com o crédito dela decorrente”. (CTN, art. 113, § 1º); e

b) acessória, que “decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos”, que, “pelo simples fato de sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária”. (CTN, art. 113, §§ 2º e 3º).

A obrigação principal nasce, portanto, com a ocorrência do fato gerador e tem como objeto uma prestação de “dar” coisa certa, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir (CTN, art. 3º), a título de tributo ou penalidade pecuniária.

O fato gerador da obrigação principal “é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência” (CTN, art. 114). Relativamente ao imposto de renda, o fato gerador é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de proventos de qualquer natureza, sendo contribuinte o titular da referida disponibilidade (CTN, arts. 43 e 45).

A extinção da obrigação principal ocorre com o pagamento do tributo, com o pagamento antecipado e a homologação do respectivo lançamento e demais modalidades de extinção relacionados no art. 156 do CTN.

Por sua vez, a obrigação acessória, ressalvada a sua conversão em obrigação principal, relativamente à penalidade pecuniária pelo seu descumprimento, não tem conteúdo pecuniário, pois se refere a um dever atribuído às pessoas de “fazer” ou “não fazer”, no interesse da arrecadação e fiscalização dos tributos, que, inclusive, independe da existência de uma obrigação principal, conforme dispõe o CTN ao vedar à autoridade administrativa condicionar o pagamento da obrigação principal ao cumprimento da obrigação acessória (art. 164, inc. I).

O fato gerador da obrigação acessória “é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure como obrigação principal”. (CTN, art. 115).

Essa obrigação se extingue com o implemento das prestações, positivas ou negativas, que constitui o seu objeto e somente pode ser dispensada se houver disposição expressa de lei, conforme se depreende do disposto no art. 111, inc. III, do CTN, de que “interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre dispensa de obrigações tributárias acessórias”

Feitas estas considerações, verifica-se, no presente processo, que houve um inadimplemento, por parte da contribuinte, de uma obrigação acessória, tendo em vista que a mesma não efetuou o recolhimento do imposto de renda na fonte incidente sobre as verbas rescisórias dos seus ex-empregados, demitidos em agosto e setembro de 2002, que prestavam serviços como empregados temporários na PLATUMA INSTALAÇÃO INDUSTRIAL LTDA.

O Código Tributário Nacional, ao tratar da responsabilidade por infrações da legislação tributária, abre exceção, dispondo que a denúncia espontânea implica em exclusão dessa responsabilidade. Portanto, a responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea, e assim dispõe o Código.

No entanto, a entrega extemporânea de qualquer tipo de obrigação acessória, configura infração formal, não podendo ser considerada como infração de natureza tributária apta a atrair o instituto da denúncia espontânea prevista no art. 138 do CTN.

Sobre o assunto o STJ já decidiu que as responsabilidades acessórias autônomas, sem qualquer vínculo direto com a existência do fato gerador, não estão alcançadas pelo art. 138 do CTN

Desta forma, entendo que não se aplica, no presente caso, o instituto da denúncia espontânea nos termos do art. 138 do CTN.

Diante do acima exposto, muito embora a contribuinte tenha apresentado à fiscalização esclarecimentos sobre a falta de retenção do IR fonte, antes do início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, este fato, por si só, não exclui a sua responsabilidade nos termos do art. 138 do CTN.

2) No Mérito - Responsabilidade da fonte pagadora pelo recolhimento do imposto de renda na fonte

No mérito a contribuinte alega em sua defesa que é incabível a constituição do crédito tributário, através de lançamento de imposto de renda na pessoa jurídica pagadora dos rendimentos, após o decurso do ano-base.

Sobre a matéria, consolidou-se no CARF o entendimento de ser legítima a exigência do imposto na declaração de ajuste anual da pessoa física beneficiária do rendimento no caso de a fonte pagadora deixar de efetuar a retenção do imposto e a incidência ser tipificada a título de antecipação do imposto devido na declaração de ajuste anual do beneficiário, dando-se a ação fiscal após o término do respectivo ano-calendário.

No sistema de retenção de fonte, a pessoa obrigada a satisfazer a obrigação, a princípio, é a pessoa que lhe atribuiu esse rendimento. A lei elegeu a fonte pagadora do rendimento para sujeito passivo da obrigação de reter o imposto.

Portanto, os valores pagos ao interessado integram o rol dos rendimentos sujeitos à incidência por antecipação, ou seja, a tributação na fonte ocorre a título de antecipação do imposto devido na declaração anual, de cujo imposto apurado será deduzido o pago na fonte. Sendo que a obrigação da fonte pagadora é tão-somente a de reter e recolher o imposto de renda na fonte.

In casu, os beneficiários dos rendimentos estão perfeitamente identificados (fls. 15/210 - nomes, CPF, endereço e valores pagos), e, ainda, foram notificados, pela contribuinte, sobre a falta de retenção do IR e sobre a obrigatoriedade de declarar os mencionados rendimentos, pelo valor integral. (fls. 14).

São estes, os beneficiários dos rendimentos, os sujeitos passivos da obrigação tributária, e não a contribuinte.

A pessoa física beneficiária é o titular da disponibilidade econômica, ou seja, é efetivamente o contribuinte. O fato de a fonte não efetuar a retenção a título de antecipação do devido na declaração, não exime os beneficiários, de incluir os rendimentos recebidos em sua DIRF anual.

No caso específico do imposto de renda retido na fonte a título de antecipação, a responsabilidade atribuída à fonte pagadora (reter o imposto a título de antecipação) não afasta a do legítimo sujeito passivo de cumprir a obrigação de oferecer os rendimentos à tributação na declaração de ajuste anual.

O fato de a fonte pagadora não efetuar a retenção do imposto na fonte a título de antecipação, por mero equívoco ou mesmo omissão, não significa que o beneficiário do rendimento esteja desobrigado de incluir esses rendimentos entre aqueles sujeitos à tabela progressiva na declaração, pois, efetivamente, é ele o contribuinte.

Neste sentido, vasta é a jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, conforme ementas a seguir transcritas:

Acórdão n.º: 104-20086

IRF - IMPOSTO DE RENDA NA FONTE A TÍTULO DE ANTECIPAÇÃO DO IMPOSTO DEVIDO NA DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL - FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO APURADO APOS 31 DE DEZEMBRO DO ANO DO FATO GERADOR - EXCLUSÃO DA RESPONSABILIDADE DA FONTE PAGADORA PELO RECOLHIMENTO DO IMPOSTO DEVIDO Se a previsão da tributação na fonte da-se 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, descabe 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, deverá ser efetuado em nome do beneficiário do rendimento. Acórdão nº. 104-20086

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO - RESPONSABILIDADE - Com a declaração anual de ajuste cessa a responsabilidade da fonte pagadora pela eventual retenção e recolhimento do imposto incidente sobre rendimentos sujeitos à antecipação tributária, visto que o contribuinte é o titular da disponibilidade. Ac 104-1907).

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 - Previsão da tributação na fonte por antecipação do imposto devido na declaração de ajuste anual de rendimentos e ação fiscal 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. CSRF/01-04.911, 01-04.914, 01-04.912, 01-04.913, 01-04.925, 01-04.926, 01-04.927 e 01-05.074.

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 - Ocorrendo a previsão da tributação na fonte a título de antecipação do imposto devido na declaração de ajuste anual de rendimentos e a ação fiscal 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. Acórdão 102-46654.

IRF - IMPOSTO DE RENDA NA FONTE A TÍTULO DE ANTECIPAÇÃO DO IMPOSTO DEVIDO NA DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL - FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO APURADO APÓS 31 DE DEZEMBRO DO ANO DO FATO GERADOR - EXCLUSÃO DA RESPONSABILIDADE DA FONTE PAGADORA PELO RECOLHIMENTO DO IMPOSTO DEVIDO - Se a previsão da tributação na fonte dá-se 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, descabe 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, deverá ser efetuado em nome do beneficiário do rendimento. Acórdão 104-17818.

Diante do acima exposto, dou provimento ao Recurso Voluntário.

DF/BRASÍLIA. Sala das sessões, 19 de outubro de 2010.

(assinado digitalmente)

ANA PAULA LOCOSELLI ERICHSEN - Relator