



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº : 10840.003496/2001-24
Recurso n.º : RP/102-130.470
Matéria : IRF
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Recorrida : SEGUNDA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Interessada : SMAR EQUIPAMENTOS INDUSTRIAIS LTDA
Sessão de : 09 de junho de 2003
Acórdão nº : CSRF/01-04.565

IRF - RESPONSABILIDADE DA FONTE – Nas hipóteses de falta de retenção e recolhimento do IR Fonte como antecipação do devido no ajuste anual da pessoa física, o tributo só pode ser exigido da fonte até o fim do ano base, cabendo a partir daí a exigência na pessoa física beneficiária, eleita pela lei como contribuinte e que deveria incluir os rendimentos em sua declaração. (Dec. Lei 5.844/43 arts. 76, 77 e 103, c/c Lei 8.383/91 arts. 8º, 11º, 12º, 13º § único e 15º inc. II).
RECURSO NEGADO.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela FAZENDA NACIONAL.

ACORDAM os Membros da Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Dorival Padovan e Wilfrido Augusto Marques.


EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE


JOSÉ CLÓVIS ALVES
RELATOR

FORMALIZADO EM: 30 JUN 2003

Processo nº : 10840.003496/2001-24
Acórdão n.º : CSRF/01-04.565

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros RAUL PIMENTEL (SUPLENTE CONVOCADO), ANTONIO DE FREITAS DUTRA, MARIA GORETTI DE BULHÕES CARVALHO, CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER, NELSON MALLMANN (SUPLENTE CONVOCADO), REMIS ALMEIDA ESTOL, VERINALDO HENRIQUE DA SILVA, JOSÉ CARLOS PASSUELLO, CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS e MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR. Ausentes, justificadamente, os Conselheiros LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO e CELSO ALVES FEITOSA.



Processo nº : 10840.003496/2001-24
Acórdão n.º : CSRF/01-04.565

Recurso nº : 102-130.470
Recorrente : FAZENDA NACIONAL

RELATÓRIO

Trata o presente de recurso do Procurador da Fazenda Nacional, contra o acórdão 102-45.611 de 21 de agosto de 2.002. A câmara recorrida, por maioria de votos, que excluiu a exigência de imposto de renda retido na fonte, incidente sobre rendimentos pagos sem vínculo empregatício, lançado contra a pessoa jurídica obrigada à retenção, após o ano calendário a que deveria se referir a declaração de ajuste anual da pessoa física beneficiária, vencida a conselheira Maria Beatriz Andrade de Carvalho.

Trata a lide de exigência de imposto de renda retido na fonte, lançado em virtude da falta de retenção e recolhimento do tributo incidente sobre rendimentos pagos referentes a trabalho sem vínculo empregatício pelo senhor Carlos Alberto Bandeira Soares.

Tem a exigência demandada em sede de recurso especial o seguinte enquadramento legal: Arts. 629, 630, 636 e 637 do RIR/94.

O IR fonte lançado se refere meses dos anos calendário de 1997, 1998 e 1999, sendo a contribuinte cientificada em 17.12.2.001. A contribuinte impugnou regularmente as exigências, a turma julgadora de primeira instância manteve integralmente o lançamento tendo então a empresa apresentado recurso voluntário junto ao Primeiro Conselho de Contribuintes.

A Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes deu provimento parcial ao recurso para afastar a tributação na fonte sobre rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício, ementando sua decisão com os seguintes termos:



“IRF – ANOS: 1998, 1999 E 2.000 – TRIBUTAÇÃO NA FONTE – RENDIMENTOS DO TRABALHO SEM VÍNCULO EMPREGATÍCIO – A responsabilidade tributária imposta à fonte pagadora para reter e recolher o imposto de renda incidente sobre rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício, limita-se ao período de formação do respectivo fato gerador, tendo por referência a pessoa física do beneficiário. Portanto, independentemente de qualquer ação do polo recebedor, ilegal a cobrança do imposto junto à primeira se o lançamento é posterior à essa data-limite. Aplicação dos artigos 5º da Lei nº 4.154, de 28 de novembro de 1.962, 2º da lei nº 8.134, de 27 de dezembro de 1.990, e 7º da lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1.995.”

Inconformado com a decisão, o PFN, com fulcro no inciso I do artigo 32 do RICC, apresentou o Recurso Especial de folhas 2.812 a 2828, esposando argumentos que abaixo sintetizamos.

A decisão ofendeu o art. 121 do CTN, pois disse que a responsabilidade da fonte pagadora em casos de trabalho sem vínculo empregatício, é temporalmente limitada ao respectivo exercício, expirado o qual passa a ser do próprio contribuinte beneficiário.

A tributação é uma mera opção do fisco, vale dizer nesses casos, tanto pode o fisco tributar a fonte quanto o contribuinte beneficiário, sem qualquer limitação temporal.

O sujeito passivo da obrigação tributária é a pessoa física ou jurídica que pratica o fato gerador (quando se chama contribuinte) ou que, com o fato gerador ou com o contribuinte, está intimamente relacionado (quando se chama responsável tributário), pressuposto esse enclausurado no art. 121 do CTN. Se a fonte é sujeito passivo, pode o fisco, mesmo após passado o exercício, autuá-la por falta de retenção.



Processo nº : 10840.003496/2001-24
Acórdão n.º : CSRF/01-04.565

A lei dá esse direito ao fisco sem qualquer limitação temporal. Se for melhor para o fisco tributar a fonte assim seja feito, se for melhor tributar o contribuinte, que assim também seja feito.

Passa a fazer histórico do imposto de renda no Brasil, para concluir a partir da edição do Decreto Lei nº 5.844 de 23 de setembro de 1943, combinando seus artigos 96 e 103, a fonte retentora passou a ser sujeito passivo, mesmo se não retiver o imposto.

O Presidente da 2ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, através do despacho 102-186/02, fl. 2.829, deu seguimento ao recurso.

Através do AR de fl. 2.836, a empresa foi cientificada da decisão do Conselho e do Recurso Especial apresentado pelo PFN, tendo recebido a correspondência no dia 09 de dezembro de 2.002.

A empresa apresentou contra-razões ao recurso especial em 06 de janeiro de 2.003, conforme carimbo de recepção da DRF Ribeirão Preto, aposto na folha 2.838.

É o relatório.



Processo nº : 10840.003496/2001-24
Acórdão n.º : CSRF/01-04.565

VOTO

Conselheiro JOSÉ CLÓVIS ALVES , Relator

O recurso é tempestivo e teve seu seguimento deferido.

Examinemos quando cabe o recurso especial, para isso transcrevamos o artigo 32 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, aprovado pela Portaria MF 55 de 16 de março de 1998.

Art. 32. Caberá recurso especial à Câmara Superior de Recursos Fiscais:

I – de decisão não unânime de Câmara, quando for contrária à lei ou à evidência da prova; e

II – de decisão que der à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha outra Câmara de Conselho de Contribuintes ou a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais.

§ 1º No caso do inciso I, o recurso é privativo do Procurador da Fazenda Nacional; no caso do inciso II, sua interposição é facultada também ao sujeito passivo.

O Procurador interpôs recurso especial de divergência baseado no inciso I, e indicou a legislação e as provas contrariadas.

Analisando os autos verifico que o PFN cumpriu o dispositivo regimental, pelo que conheço do recurso.

A contribuinte tomou ciência do Acórdão e do Recurso Especial do PFN em 09 de dezembro de 2.002 conforme AR de folha 2.836; apresentou as contra razões no dia 06 de janeiro de 2.003, conforme carimbo de recepção da DRF Ribeirão Preto apostado na folha 2.838.



Processo nº : 10840.003496/2001-24
Acórdão n.º : CSRF/01-04.565

Analisando os autos verifico que a Intimação de folha 2.832, através da qual o contribuinte fora cientificado da decisão e do recurso do PFN, no terceiro parágrafo esclarece quanto ao prazo regimental de 15 (quinze) dias para a apresentação de contra-razões.

A empresa apresentou contra razões ao recurso, porém o fez fora do prazo de 15 dias previsto no 8º do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF 55/98, por isso deixo de conhecer das contra-razões apresentadas pela empresa.

O tema da lide se resume em saber se a fonte obrigada a reter e a recolher o imposto de renda na fonte, relativo a pagamento por serviços prestados sem vínculo empregatício, é sujeito passivo da obrigação tributária e ainda se a fiscalização pode a qualquer tempo exigir o referido tributo da empresa pagadora do rendimento e alternativamente da pessoa física beneficiária.

Em suma o PFN afirma que a fonte, independentemente do tipo de rendimento pago, é contribuinte e o ponto de apoio central por ele apresentado é o artigo 103 do Decreto-lei nº 5.844/43, e apresenta também o artigo 121 do CTN.

Transcrevamos a legislação para que possa ser analisada.

DECRETO LEI Nº 5.844/1943.

TÍTULO II

DA ARRECADAÇÃO NAS FONTES

CAPÍTULO I

DAS QUOTAS-PARTES DE MULTAS

Secção I



DL - Decreto Lei 5.844/23.09.1943
Dos Rendimentos Tributáveis e Taxas

Art. 95. Os rendimentos provenientes de quotas-partes de multas pagas pelos cofres públicos federais, estaduais ou municipais e pelas entidades autárquicas e paraestatais, estão sujeitos ao desconto do imposto na fonte à razão da taxa de 8%.

Secção II

Dos Títulos ao Portador.

Art. 96. Estão sujeitos ao desconto do imposto na fonte:

1º - à razão da taxa de 6%, os juros de títulos ao portador de dívidas públicas federais, estaduais ou municipais, salvo os que gozam de imunidade fiscal federal expressa em lei.

2º - à razão da taxa de 8%:

a) os dividendos de ações ao portador e quaisquer bonificações a elas atribuídas;

b) os interesses e quaisquer outros rendimentos de títulos ao portador denominados partes beneficiárias ou partes de fundador;

c) o valor das ações novas e os interesses além dos dividendos, distribuídos aos titulares de ações ao portador, nos casos:

I - de utilização de quaisquer fundos inclusive os de amortização e de depreciação;

II - de aumento do capital, com recursos tirados de quaisquer fundos;

III - de valorização do ativo ou de venda de parte deste, sem redução do capital ;

d) os juros de debêntures ou outras obrigações ao portador, provenientes de empréstimos contraídos dentro ou fora do país, por sociedades nacionais ou estrangeiras que operem no território nacional;



3º - à razão da taxa de 10%, os lucros superiores a Cr\$ 1.000,00, decorrentes de prêmios em dinheiro, obtidos em loterias, sorteios de qualquer espécie ou concursos esportivos, inclusive os do turfe, compreendidos nestes os "bettings".

Parágrafo único - As taxas a que se refere este artigo incidirão sobre os rendimentos brutos.

Secção III

Dos Rendimentos de Residentes ou Domiciliados no Estrangeiro

Art. 97. Sofrerão o desconto do imposto à razão da taxa de 10% os rendimentos percebidos:

- a) pelas pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no estrangeiro;
- b) pelos residentes no país que estiverem ausentes no exterior por mais de doze meses, salvo os referidos no art. 73. ;
- c) pelos residentes no estrangeiro que permanecerem no território nacional por menos de doze meses.

§ 1º - Os rendimentos referidos no art. 96. , já tributados na fonte, sofrerão apenas o desconto da diferença do imposto, até perfazer 10%.

§ 2º - Excetuam-se das disposições deste artigo as comissões pagas pelos exportadores de café aos seus agentes no exterior.

§ 3º - A taxa de que trata este artigo incidirá sobre os rendimentos brutos, salvo se provierem de capitais imobiliários, hipótese em que será permitido deduzir, mediante com provação, as despesas previstas no art. 16.

CAPÍTULO II

DA RETENÇÃO DO IMPOSTO

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



Art. 100. A retenção do imposto, de que tratam os arts. 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 trata 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.

CAPÍTULO III

DO RECOLHIMENTO DO IMPOSTO

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

Art. 102. O recolhimento do imposto será efetuado dentro do prazo de 30 dias contados da data em que se tornou obrigatória a retenção pela fonte, ou pelo procurador do residente ou domiciliado no estrangeiro.

Parágrafo único - Tratando-se de aluguéis de imóveis, o recolhimento do imposto será efetuado semestralmente, no decurso dos meses de janeiro e julho de cada ano, e compreenderá a soma das importâncias retidas no semestre imediatamente anterior.

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

A análise não da legislação não oferece maiores dificuldades, o artigo 95 estabelece a retenção nos casos "quotas partes de multas"; o artigo 96 estabelece as hipóteses de incidência do imposto de renda na fonte relativas aos títulos ao portador e o 97 trata de rendimentos pagos a residentes ou domiciliados no estrangeiro, a obrigatoriedade de recolhimento por parte da fonte, ou procurador, ainda que não tenha retido o tributo, prevista no artigo 103 de acordo com essa lei alcança somente essas três hipóteses.



Processo nº : 10840.003496/2001-24
Acórdão n.º : CSRF/01-04.565

Ocorre que os regulamentos do imposto de renda já de longa data, apesar de utilizarem como base legal o referido artigo 103 do DL 5.844, não restringem a obrigatoriedade de recolhimento, ainda que não tenha havido retenção àquela pessoas que a lei determinou, dando a entender que todo e qualquer rendimento sujeito à fonte, se esta não reter o imposto fica sujeita ao recolhimento, verbis:

Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999

LIVRO III - TRIBUTAÇÃO NA FONTE E SOBRE OPERAÇÕES
FINANCEIRAS

TÍTULO I - TRIBUTAÇÃO NA FONTE

CAPÍTULO I - RENDIMENTOS SUJEITOS À TABELA
PROGRESSIVA

Seção I - Incidência

Disposições Gerais

Art. 620. Os rendimentos de que trata este Capítulo estão sujeitos à incidência do imposto na fonte, mediante aplicação de alíquotas progressivas, de acordo com as seguintes tabelas em Reais:

Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999

CAPÍTULO VI - RETENÇÃO E RECOLHIMENTO

Seção I - Retenção do Imposto

Responsabilidade da Fonte

Art. 717. Compete à fonte reter o imposto de que trata este Título, salvo disposição em contrário (Decreto-lei nº 5.844, de 1943, arts. 99 e 100, e Lei nº 7.713, de 1988, art. 7º, § 1º).



Responsabilidade da Fonte no Caso de não Retenção

Art. 722. A fonte pagadora fica obrigada ao recolhimento do imposto, ainda que não o tenha retido (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 103).

Parágrafo único. No caso deste artigo, quando se tratar de imposto devido como antecipação e a fonte pagadora comprovar que o beneficiário já incluiu o rendimento em sua declaração, aplicar-se-á a penalidade prevista no art. 957, além dos juros de mora pelo atraso, calculados sobre o valor do imposto que deveria ter sido retido, sem obrigatoriedade do recolhimento deste.

Como podemos perceber o RIR/99, aprovado pelo decreto nº 3.000, assim como os anteriores, estabelecem a obrigatoriedade da fonte pelo recolhimento, ainda que não tenha retido em relação a todos os rendimentos sujeitos à fonte, para tal utiliza como base legal o artigo 103 do Decreto-lei nº 5.844/43, que como vimos restringiu tal obrigação às três hipóteses já mencionadas não alcançando outros rendimentos, senão aqueles previstos nos artigos 95 a 97 do referido texto legal.

Observa-se que o parágrafo único do artigo 722 do sequer base legal tem e o seu caput extrapola os limites impostos pela lei tida como base para sua redação.

Atualmente podemos dividir o regime de fonte em dois grandes grupos, os de tributação exclusiva na fonte e aqueles que a fonte fica obrigada ao recolhimento ainda que não tenha retido, tais como rendimentos de aplicações financeiras, rendimentos percebidos por residentes ou domiciliados no exterior, CPMF, etc, e o regime de ajuste; ou seja aquele que o fato gerador ocorre, o imposto deve ser retido e recolhido, porém o valor do tributo não é definitivo pois passará por um ajuste anual, como no caso de alguns rendimentos da pessoa física.



DA SUJEIÇÃO PASSIVA.

Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966

Art. 97 - Somente a lei pode estabelecer:

I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;

II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos arts. 21, 26, 39, 57 e 65;

III - **a definição** do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do art. 52, e **do seu sujeito passivo**;

Observe que a lei complementar diz que a lei estabeleceria "O SUJEITO PASSIVO", significa que a cada fato gerador deve ser eleito um e não dois ou mais sujeitos passivos em relação um hipótese de incidência prevista na norma legal, instituidora da exação.

Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966

CAPÍTULO IV - Sujeito Passivo

SEÇÃO I - Disposições Gerais

Art. 121 - Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

No caso de imposto de renda pessoa física, a lei elegeu como contribuinte o beneficiários dos rendimentos, (Lei nº 7.713/88 arts. 1º a 3º, e 7º), cabendo à fonte pagadora a obrigação de retenção, quando sujeito a esse regime, porém tal obrigação não transforma a fonte em contribuinte.

Não há nenhuma dúvida quanto à incidência do imposto de renda na fonte no caso de rendimento percebidos por pessoa física, cabendo à fonte pagadora reter e recolher o imposto. (Lei 7.713, art 7º, porém a incidência não fica



somente na fonte em relação ao rendimentos sujeitos a nova incidência na declaração de ajuste anual.

Podemos falar sim em nova incidência pois, três hipóteses podem ocorrer no momento do ajuste:

- 1) O valor do imposto apurado na declaração aplicando-se a tabela anual é igual à soma das retenções e recolhimentos relativos aos rendimentos sujeitos ao ajuste, nesse caso o resultado é nulo, ou seja não imposto a pagar e nem a ser restituído.
- 2) O valor do imposto apurado na declaração aplicando-se a tabela anual é maior que a soma das retenções e recolhimentos relativos aos rendimentos sujeitos ao ajuste, nesse caso o resultado é imposto a pagar. Essa hipótese acontece por exemplo no caso em que a pessoa recebe diversos pagamentos mensais de pessoas jurídicas diferentes sobre os quais, em função do valor foi aplicada uma alíquota de 15%; com a soma dos rendimentos, na tabela anual os rendimentos ultrapassaram o limite da alíquota aplicada mensalmente resultando na obrigatoriedade da aplicação de 27,5% no ajuste anual.
- 3) O valor do imposto apurado na declaração aplicando-se a tabela anual é menor que a soma das retenções e recolhimentos relativos aos rendimentos sujeitos ao ajuste, nesse caso o resultado é imposto a restituir. Ocorre normalmente porque a maioria das deduções somente podem ser feitas quando do ajuste anual, mas também ocorre quando a pessoa tem rendimentos sujeitos à alíquota de 27,5% concentrados em determinados meses do ano e nos demais somente rendimentos isentos ou sujeitos à alíquota de 15% e, quando se leva à tabela anual enquadra-se na faixa de tributação anual sujeita à menor alíquota indicada.

Toda essa exposição foi necessária para mostrar que nos casos de tributação de rendimentos sujeitos ao ajuste existe na realidade duas incidências uma no mês por ocasião do pagamento ou crédito, de responsabilidade da fonte pagadora, uma segunda incidência cujo fato gerador é anual, pois considerará o



somatório de todos os rendimentos percebidos no ano, essa incidência é de responsabilidade exclusiva da pessoa física declarante.

Aparentemente os menos versados na matéria poderão enxergar bitributação nessa sistemática porém analisando os itens 1 a 3 supra descritos podemos perceber que a aplicação da tabela anual não tributa uma segunda vez, ajusta os valores das incidências mensais a uma tabela anual.

Pois bem se prevalecente a tese do PFN de obrigatoriedade da fonte por tempo indefinido poderia ocorrer enriquecimento ilícito do erário público, em pelo menos uma situação, por exemplo: a pessoa física percebe determinado rendimento que estaria sujeito à alíquota de 27,5%, a pessoa jurídica pagadora não faz a retenção e nem o recolhimento. A pessoa física beneficiária não declara o rendimento, mas mesmo que o declarasse o valor tributável anual estaria sujeito à alíquota de 15%, logo se cobrado o imposto da fonte estaria se exigindo imposto a maior pois podemos dizer que a incidência definitiva, nos casos de rendimentos sujeitos ao ajuste é a anual.

Mas não é só essa a incoerência da tese do PFN, a partir da complementação do fato gerador anual, 31 de dezembro, teríamos dois sujeitos passivos em relação ao mesmo fato gerador, que é a incidência mensal na fonte, situação absurda e ilegal pois como vimos o CTN utiliza sempre o termo “sujeito passivo” no singular, logo jamais pode haver dois sujeitos passivos em relação a um determinado fato gerador, o que pode ocorrer é responsabilidade ou solidariedade, mas esses são outros temas não relacionados com a presente lide.

A conclusão correta sobre o tema é aquela que consta do acórdão recorrido, pois **a partir da conclusão do fato gerador anual, os rendimentos sujeitos à declaração de ajuste saem da esfera de incidência na fonte e passam à esfera de incidência anual de responsabilidade única, exclusiva e total da pessoa física beneficiária, ficando a pagadora sujeita somente à multa prevista na legislação pelo não cumprimento da obrigação legal de reter e recolher o imposto na fonte.**

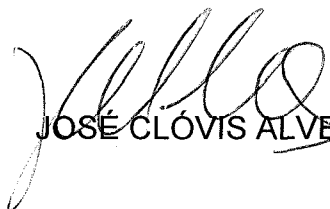


Processo nº : 10840.003496/2001-24
Acórdão n.º : CSRF/01-04.565

É bom lembrar que, a retenção e recolhimento na fonte é um valioso instrumento colocado a serviço dos sujeitos ativos da relação tributária, porém tal instrumento não pode e nem deve se prestar à prática de atos que ignorem a legislação a ponto de confundir a sujeição passiva da relação tributária eleita pelo legislador.

**Assim conheço do recurso, no mérito voto no sentido de
NEGAR -LHE PROVIMENTO.**

Sala das Sessões - DF, em 09 de junho de 2003.


JOSÉ CLÓVIS ALVES