



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº : 10845.000661/89-34
Recurso nº : RP/106-0.227
Matéria : IRPJ
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Recorrida : SEXTA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Sujeito Passivo : ORESTE GARALDI DE FIGUEIREDO LYRA
Sessão de : 15 de setembro de 1997
Acórdão nº : CSRF/01-02.257

"IMPOSTO DE RENDA-FONTE-ANTECIPAÇÃO" - A falta de retenção do imposto de renda na fonte, como antecipação do devido na declaração, torna a fonte sujeito passivo indireto por transferência de responsabilidade, com a obrigação "ex lege" de pagar o imposto devido. Todavia, se o contribuinte direto inclui o rendimento auferido em sua declaração do imposto, ainda que como isento ou não tributável, materializa-se a hipótese prevista no artigo 576 do RIR/80, cabendo à repartição revisora cobrar-lhe o imposto devido e aplicar a penalidade prevista à fonte pela infração cometida, quando cabível. Outrossim, a assunção do ônus do imposto de fonte deriva da vontade das partes e não pode ser presumida pela simples falta de retenção, ante a ausência de autorização legal nesse sentido, devendo essa opção ser comprovada pelo fisco com base em prova convincente.

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 unanimidade de votos, em DAR provimento ao recurso especial, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE.


CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES
RELATOR

FORMALIZADO EM: 29 ABR 1998

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros CELSO ALVES FEITOSA, ANTONIO DE FREITAS DUTRA, FRANCISCO DE PAULA CÔRREA CARNEIRO GIFFONI, CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER, VICTOR LUÍS DE SALLES FREIRE, LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO, REMIS ALMEIDA ESTOL, VERINADO HENRIQUE DA SILVA, DIMAS RODRIGUES DE OLIVEIRA, WILFRIDO AUGUSTO MARQUES, MARIA ILCA DE CASTRO LEMOS DINIZ, MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS e LUIZ ALBERTO CAVA MACEIRA. Ausente justificadamente o Conselheiro AFONSO CELSO MATTOS LOURENÇO.



Recurso n.º : RP/106-0.227
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Sujeito Passivo : ORESTE GARALDI DE FIGUEIREDO LYRA

RELATÓRIO

A Fazenda Nacional, por seu Procurador junto à Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, recorre a este Colegiado da decisão da referida Câmara, consubstanciada no Acórdão n.º 106-3.762, de 28/08/91, prolatado no julgamento do Recurso n.º 62.789, postulando a sua reforma.

O litígio submetido ao deslinde do Colegiado é o seguinte:

A Câmara recorrida, por maioria de votos, deu provimento ao recurso, estando a decisão assim ementada:

"NORMAS GERAIS-COMPENSAÇÃO DO IMPOSTO-ÔNUS ASSUMIDO PELA FONTE PAGADORA - Deve ser considerado como líquido o valor consignado no comprovante de rendimentos pagos e ser tributado, como rendimento bruto, o valor reajustado de acordo com a fórmula aprovada pela IN-SRF 004/80, compensando-se o imposto de renda na fonte, ainda que não retido, com o devido na declaração (PN 02/80). Recurso provido em parte."

Segundo o voto vencedor, é a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais quem ensina que o artigo 577 do RIR/80 não estabelece forma especial para a assunção do ônus: na falta de retenção, qualquer que seja a razão, para todos os efeitos legais, considera-se assumido o ônus do tributo que será devido com a base de cálculo ajustada (Ac. CSRF 01-0.148/81). A E. Quarta Câmara preleciona também que, quando a fonte pagadora assumir o ônus do imposto devido pelo beneficiário, a importância paga, creditada, empregada, remetida ou entregue, será considerada líquida, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto sobre o qual recaíra o tributo, bastando que haja não-retenção, nos casos em que a lei prevê, para que se considere assumido o ônus do tributo (Ac. 104-5.284/85). Assim, extrai-se claramente que basta a não retenção para que se considere assumido o ônus, decorre que o



rendimento entregue é o rendimento líquido. Por conseguinte, ou a fonte explicitamente reteve, ou assumiu o ônus expressamente ou por presunção legal. A única hipótese de exceção a essa regra, continua o relator, é aquela contida no artigo 576 do RIR/80, quando o rendimento pago é submetido pelo beneficiário ao progressivo como rendimento bruto. Mesmo assim, preleciona o Parecer Normativo 353/71, que a fonte somente se desobriga quando de posse de declaração firmada pelos beneficiários esclarecendo já terem sido incluídos os rendimentos em sua declaração, ficando ambas as partes sujeitas às sanções das leis penais e fiscais pelos atos dolosos que venham a praticar em detrimento da Fazenda Nacional. O confronto dos arts. 576 e 577 do RIR/80 evidencia que, à falta de uma manifestação inequívoca no sentido de que a fonte assumiu o ônus, presume-se que assumiu: essa presunção legal se afasta pela prova referida no art. 576, com as restrições apontadas no referido Parecer Normativo nº 353/71.

A ilustre Procuradoria da Fazenda Nacional, entende que a solução dada contraria a legislação de regência e diverge do entendimento unânime da Câmara Superior de Recursos Fiscais, consubstanciado nos Acórdãos CSRF nº 01-01.148 e 177. Adota como subsídios às razões de seu apelo voto divergente do ilustre Conselheiro Mário Albertino Nunes, que transcreve:

"Maxima concessa venia, não posso concordar com os r. votos, dos ilustres conselheiros relator e relator-designado.

2. Como o insigne relator designado, também entendo serem tributáveis as parcelas de rendimentos em questão. Todavia, não participo da sua conclusão quanto à fórmula de cálculo do imposto, qual seja a de se aplicar o disposto na IN SRF 004/80 e PN CSF nº 02/80.

3. A base legal de tais atos normativos, Lei nº4.154/62, art. 5º, veio, também, a embasar o art. 577 do RIR/80, verbis:

"Art. 577. Quando a fonte pagadora assumir o ônus do imposto devido pelo beneficiado, a importância paga, creditada, empregada, remetida ou entregue, será considerada líquida, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto, sobre o qual recairá o tributo." (grifei).



4. É de elementar conclusão que o dispositivo transcrito exige que tenha havido a anuência da fonte pagadora, situação que se apresenta em diversos casos de prestação de serviços notadamente de natureza artística ou desportiva, em que o acordo é contratualmente previsto.
5. In casu, é sabido que não existe qualquer tipo de acordo nesse sentido entre as partes envolvidas, Assembleia Legislativa do Estado do Espírito Santo e seus deputados. Tanto que, sobre parte dos rendimentos, efetivou a retenção na fonte.
6. Outrossim, não cabe aqui a aplicação da prática induzida pelo preclaro Acórdão nº 01.0.48/81, da Colenda Câmara Superior de Recursos Fiscais, a qual só se pode justificar quando a fonte em questão estiver sujeita a recolher o imposto retido ao Tesouro Nacional.
7. Assim sendo, entendendo aplicar-se ao caso em julgamento, o singelo disposto no art.29 do RIR/80, que manda classificar na cédula "C" os rendimentos do trabalho assalariado, podendo o contribuinte compensar, com o imposto devido, o imposto retido na fonte.

Por todo o exposto, conheço do recurso, por tempestivo e apresentado na forma da Lei e, no mérito, nego-lhe provimento."

Intimado, Oreste Garaldi de Figueiredo Lyra, apresentou as contra-razões de fls. 95/96, em que sustenta o acórdão recorrido, asseverando tratar-se de responsabilidade por substituição e, não por transferência, conforme artigo 576 do RIR. Prevê a lei responsabilidade por substituição, com a posição independente de pessoa outra, ou seja, terceira pessoa na relação de sujeição passiva tributária, abstraindo-se de outra pessoa que houvesse ou não auferido o fenômeno econômico conceituado este como renda, ou então, outro provento não enquadrado como renda, indevido, para efeitos fiscais. Já a responsabilidade por transferência, somente para esclarecer, pressupõe um vínculo jurídico entre pessoas, em face do negócio jurídico. Cita lição de Rubens Gomes de Souza, em favor de seu entendimento.

O contribuinte em questão havia interposto também recurso à Câmara Superior de Recursos Fiscais (fls.98/103) que não obteve seguimento por não demonstrar divergência e nem indicado decisão divergente, não atendendo ao disposto no § 1º do art. 31 do Regimento Interno do Primeiro Conselho de Contribuintes,



consoante despacho da Presidência da Egrégia Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes.

É o relatório.

A handwritten signature in black ink, consisting of a stylized 'S' followed by a vertical line and a small hook.

VOTO

Conselheiro Relator CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES:

Recurso tempestivo e assente em lei, dele tomo conhecimento.

O apelo atende os pressupostos de admissibilidade estabelecidos no Decreto nº 83.304, de 28/03/79, e na Portaria MF nº 540, de 17/07/92, dele tomo conhecimento.

Inicialmente, deve-se enfatizar que Orestes Garaldi de Figueiredo Lyra sofrera lançamento suplementar do imposto de renda, pessoa física, referente ao exercício de 1988, porque classificou como rendimentos não tributáveis as indenizações por férias e licenças-prêmios não gozadas, por interesse de serviço. Impugnou a exigência, sustentando, com base na doutrina e jurisprudências indicadas, que as indenizações não são tributáveis pelo imposto de renda, e, por outro lado, que a responsabilidade pelo pagamento do imposto não retido é da fonte, juntando, inclusive, cópia de Nota da Secretaria da Receita Federal no sentido de que a cobrança deve ser feita à fonte pagadora e não ao contribuinte direto. Não logrou êxito quanto à primeira parte em nenhuma das duas instâncias; daí o seu recurso à Câmara Superior, cujo seguimento foi denegado como consta do relatório. Logrou êxito parcial, em segunda instância, na extensão e pelas razões também apontadas no relatório.

Cumpra ainda esclarecer que, nos presentes autos, é definitivo o entendimento de que as referidas indenizações eram tributáveis e sujeitas à retenção do imposto de renda na fonte, uma vez que descabe qualquer recurso, na esfera administrativa contra o julgado da Sexta Câmara.

Assim, tomo como assente esse fato.

Isto posto, passo ao julgamento do mérito.



A ilustre Procuradoria tem razão ao afirmar que o aresto recorrido diverge do entendimento desta Câmara Superior de Recursos Fiscais, expresso no Acórdão nº CSRF/01-0.148. A referência ao voto do insigne Conselheiro, Dr. Mário Albertino Nunes, também é escoreita, uma vez que se ajusta como uma luva ao caso concreto, inclusive quando ele chama a atenção para o fato e os efeitos de ser a fonte pagadora imune.

O “caput” do artigo 45 do Código Tributário Nacional conceitua, em sua primeira parte, o contribuinte direto ou seja “Contribuinte do imposto é o titular da disponibilidade a que se refere o art. 43,...”, e, em sua parte final, o contribuinte substituto, ou seja, o caso da sujeição passiva indireta por substituição, ao dizer, em continuação ao texto interrompido: “...sem prejuízo de atribuir a lei essa condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis.”

Em seu parágrafo único, o referido dispositivo trata da sujeição passiva indireta por transferência, dentre as quais figura a transferência por responsabilidade, ao prescrever: “A lei pode atribuir a fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam.”

O presente caso envolve sujeição passiva indireta por transferência de responsabilidade, uma vez que, depois de ter surgido a obrigação tributária contra uma determinada pessoa, sujeito passivo direto, em virtude de um fato posterior, a falta de retenção na fonte, a responsabilidade pelo pagamento do tributo transfere-se, por determinação legal, a outra, dito sujeito passivo indireto.

É exatamente o que ocorre com o imposto de renda retido por antecipação.

O ônus do imposto é do sujeito passivo direto, mas o pagamento tornou-se obrigação legal da fonte, simplesmente porque ela deixou de fazer a retenção. Se a fonte paga o imposto, fica sub-rogada, podendo cobrar do sujeito passivo direto o valor pago.



Prova disso, ou seja, de que se trata de sujeição passiva indireta por transferência de responsabilidade, é que a lei (RIR/80, art. 576) obriga a fonte a pagar a obrigação tributária não retida antecipadamente, mas a desobriga se o contribuinte direto oferecer o rendimento à tributação (art. cit., § 3º). Isso não ocorre quando a tributação é exclusivamente na fonte.

Com efeito, o RIR/80, consolidando o disposto no art. 103 do Decreto-lei nº 5.844/43, estabelece em seu art. 576, **in verbis**:

"Art. 576 - A fonte pagadora fica obrigada ao recolhimento do imposto, ainda que não o tenha retido (Decreto-lei nº 5.844/43, art. 103).
....."omissis".....;

§ 3º - 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, cessará a responsabilidade da fonte pelo recolhimento do imposto, sujeitando-se esta, entretanto, à penalidade pela infração cometida." (grifei).

Na sujeição passiva indireta por substituição, em virtude de uma disposição expressa de lei, a obrigação tributária surge, desde logo, contra uma pessoa diferente daquela que esteja em relação econômica com o ato, fato ou negócio tributado. Nesse caso, é a própria lei que substitui o sujeito passivo direto por outro indireto. É o que ocorre com o imposto exclusivo de fonte, em que esta é o sujeito passivo por substituição, na conformidade do disposto no "caput" do citado artigo 45 do CTN.

No caso concreto, a fonte pagadora deveria reter o imposto de renda ao pagar rendimento ao beneficiário, mas por entender que ele não sofria incidência do tributo, por se tratar de indenização, deixou de fazer a retenção.

Não porque quisesse pagar a mais ao contribuinte, mas porque entendia despicienda a retenção.

Daí, descabe, a meu ver, inferir que a fonte pagadora assumiu o ônus do imposto do beneficiado, porque isso é um ato de vontade que exige manifestação expressa ou, pelo menos, prova robusta desse propósito.

O art. 577 do RIR/80 não autoriza presunção alguma de assunção do ônus do imposto devido e não recolhido por antecipação. Em face do princípio da reserva legal, o emprego de presunção para cobrar tributo tem que ser expressamente autorizado em lei (CTN art. 142). Fora disso, compete ao fisco comprovar que a fonte assumiu o ônus do tributo mediante prova convincente. Não pode inverter o ônus da prova, que lhe compete, pelo simples fato de não ter havido a retenção. A consequência imposta pela lei é tão-somente recolher o tributo que lhe cumpria reter como antecipação.

No caso sob julgamento, o contribuinte direto é o percipiente da renda e a fonte é o Estado de São Paulo, pessoa jurídica de direito público interno, que estava obrigada por lei a reter o imposto do rendimento pago ao contribuinte. E não o fez, tornando-se responsável pelo tributo.

Nenhuma medida se tomou contra a fonte, ou, pelo menos, o recolhimento de fonte não se fez até chegar a data de o contribuinte declarar os rendimentos recebidos. E ele o fez indicando os rendimentos em discussão, embora classificando-os como não tributáveis. E a repartição revisora, por seu turno, reclassificou-os na cédula "C" por entender que seriam tributáveis (se o seriam ou não, não é matéria em litígio nesta instância especial).

Bastaria fazer a cobrança do imposto de forma singela, como o fez a repartição, sem reajustamento da base de cálculo, e sem compensar imposto de fonte.

Sem reajustamento porque a fonte é imune, condição que impede lhe seja cobrado imposto. Daí o Venerável Acórdão n.º CSRF/01-0.148, no voto do seu ilustre relator, ressaltar expressamente que, em se tratando de pessoa jurídica imune ou isenta (além de outras hipóteses previstas em lei), descaber o reajustamento.

E sem descontar imposto de fonte, simplesmente porque não fora descontado.



De acordo com o citado art. 576, do RIR/80, nessa situação, a fonte ficará sujeita tão-somente às penas da lei. É óbvio que quando cabíveis (no caso, a fonte é pessoa jurídica de direito público interno, um Estado da União).

Nesta ordem de juízos, dou provimento ao recurso especial.

Sala das Sessões-DF., em 15 de setembro de 1997



CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES