



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
QUARTA TURMA

Processo nº	11065.003061/99-02
Recurso nº	104-130.302 Especial do Procurador
Matéria	IRF
Acórdão nº	04-00.699
Sessão de	11 de dezembro de 2007
Recorrente	FAZENDA NACIONAL
Interessado	FEDERAÇÃO DE VELA DO RIO GRANDE DO SUL

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Ano-calendário: 1999

Ementa: IRF - ANTECIPAÇÃO DO DEVIDO NA DECLARAÇÃO DE IMPOSTO DE RENDA - PESSOA JURÍDICA - FALTA DE RETENÇÃO - AÇÃO FISCAL APÓS O ANO - CALENDÁRIO DO FATO GERADOR - EXCLUSÃO DA RESPONSABILIDADE DA FONTE PAGADORA PELO RECOLHIMENTO DO IMPOSTO DEVIDO - Se a retenção na fonte se dá por antecipação do imposto devido na declaração anual e se a ação fiscal ocorrer após o ano - calendário da ocorrência do fato gerador, incabível a constituição de crédito tributário mediante lançamento de imposto de renda na fonte na pessoa jurídica pagadora dos rendimentos. Cabe exigir o imposto de renda, se for o caso de omissão de receita, do beneficiário do rendimento.

Recurso Especial do Procurador Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da QUARTA TURMA da CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso especial, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

D



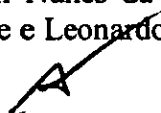
ANTONIO PRAGA
Presidente



ANA MARIA RIBEIRO DOS REIS
Relatora

17 MAR 2008

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Ivete Malaquias Pessoa Monteiro, Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Maria Helena Cotta Cardozo, Remis Almeida Estol, Gonçalo Bonet Allage e Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira (Substituto convocado).



Relatório

A Fazenda Nacional, por seu Procurador habilitado junto ao Primeiro Conselho de Contribuintes, com fundamento no art. 32, I, do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, e art. 5º, I, do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, ambos aprovados pela Portaria MF nº 55, de 16 de março de 1998, então vigentes, interpõe Recurso Especial (fls. 468/476) em face do Acórdão nº 104-19.401, prolatado em 12 de junho de 2003 (fls. 447/465). O julgado está assim ementado em relação à matéria objeto do presente recurso:

(...)

IRF - ANTECIPAÇÃO DO DEVIDO NA DECLARAÇÃO DE IMPOSTO DE RENDA - PESSOA JURÍDICA - FALTA DE RETENÇÃO - AÇÃO FISCAL APÓS O ANO - CALENDÁRIO DO FATO GERADOR - BENEFICIÁRIOS IDENTIFICADOS - 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 e se a ação fiscal ocorrer após o ano - base da ocorrência do fato gerador, 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, se for o caso de omissão de receita ou rendimento, exceto no regime de exclusividade do imposto na fonte.

IRF - RENDIMENTOS DE SERVIÇOS PROFISSIONAIS PRESTADOS POR PESSOAS JURÍDICAS - ADMINISTRAÇÃO DE SALAS DE JOGOS DE BINGO - ADMINISTRAÇÃO DE NEGÓCIOS EM GERAL - Estão sujeitas à incidência do imposto na fonte, à alíquota de um e meio por cento, a título de antecipação do devido pela beneficiária, as importâncias pagas ou creditadas por pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas, civis ou mercantis, pela prestação de serviços caracterizadamente de natureza profissional. Desta forma, as importâncias pagas ou creditadas pela pessoa jurídica de natureza desportiva para as empresas comerciais com a finalidade de administrar as salas de jogos de bingo, caracterizam-se como sendo administração de negócios em geral, sujeitas, portanto, ao imposto de renda na fonte à alíquota de um e meio por cento (Art. 52, da Lei nº 7.450, de 1985; Art. 6, da lei nº 9.064, de 1995).

IRF - REAJUSTAMENTO DA BASE DE CÁLCULO - Quando a fonte pagadora assumir o ônus do imposto devido pelo beneficiado, deixando de efetuar a respectiva retenção, a importância paga, creditada, empregada, remetida ou entregue, será considerada líquida, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto, sobre o qual recairá o tributo.

IRF - RECOLHIMENTO DO IMPOSTO DE RENDA NA FONTE A TÍTULO DE ANTECIPAÇÃO COM O DEVIDO NA DECLARAÇÃO - FATO GERADOR RELATIVO AO ANO - BASE DO LANÇAMENTO DE OFÍCIO - RESPONSABILIDADE DA FONTE PAGADORA - A

A

A

responsabilidade do recolhimento do imposto de renda na fonte, a título de antecipação com o devido na declaração de ajuste, durante o ano - calendário em curso é da fonte pagadora, ainda que não o tenha retido.

RESPONSÁVEL PELA RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO IMPOSTO DE RENDA - SUJEITO PASSIVO - CONVENÇÕES PARTICULARES - MODIFICAÇÃO DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - *As convenções particulares relativas à responsabilidade pela retenção e recolhimento de tributos não podem ser opostas à Fazenda Pública para modificar a definição do responsável pelas obrigações tributárias.*

(...)

Preliminar de ilegitimidade rejeitada.

Recurso parcialmente provido.

No Acórdão recorrido a Quarta Câmara afastou a responsabilidade da Federação de Vela do Rio Grande do Sul pela imposto de renda que deveria ter sido retido a título de antecipação em decorrência de pagamentos efetuados a empresa Administradora de Jogos Sapucaia Ltda.

No Recurso Especial, o representante da Fazenda Nacional demonstra que a Sexta Câmara acolhe tese diversa no sentido de que quando a legislação tributária transfere à fonte pagadora a responsabilidade pela retenção do imposto, a autuação não deve recair sobre o beneficiário, mas sobre o sujeito passivo da obrigação, que no caso é a fonte pagadora.

Pugna o representante da Fazenda Nacional pela aplicação do art. 722 c/c o art. 957, I, do RIR/99 alegando que, para a fonte pagadora eximir-se da obrigação de pagar o tributo, é necessário que comprove que os beneficiários incluíram os rendimentos em suas respectivas declarações.

Dado seguimento ao Recurso Especial por meio do Despacho da Presidente da Quarta Câmara Nº 104-0.151/04, o processo foi encaminhado para intimação do contribuinte, que não apresentou contra-razões.

Na sessão de 19 de junho de 2007 foram os autos distribuídos a esta conselheira, numerados até a fl. 495.

É o Relatório. 

Voto

Conselheiro ANA MARIA RIBEIRO DOS REIS, Relatora

O presente recurso especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional é tempestivo e atende às demais condições de admissibilidade, portanto deve ser conhecido.

A controvérsia objeto de deslinde por parte deste Colegiado restringe-se à responsabilidade pela retenção e respectivo recolhimento de imposto de renda relativo a rendimentos sujeitos a antecipação durante o ano-calendário de sua percepção.

Trata-se de matéria bastante conhecida e que, após muitas discussões, este Colegiado sedimentou o entendimento que coincide com o adotado pela Quarta Câmara no julgamento do Acórdão recorrido.

Nesse sentido, trago como fundamentos os adotados no voto da Conselheira Leila Leitão que conduziu o Acórdão n.º CSRF/01-04.927, de 12 de abril de 2004, responsável pela revisão do Acórdão n.º 106-13141, coincidentemente um dos paradigmas trazidos pela PFN no presente recurso especial, por isso mesmo não aceito para demonstração da divergência. Para tanto, transcrevo excertos do mencionado voto, alertando que, apesar da antecipação referir-se ao imposto de renda das pessoas físicas, trata também o voto das pessoas jurídicas.

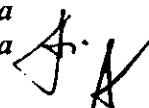
A Fazenda Nacional, em suas razões recursais, buscou demonstrar que o imposto é sempre devido, seja pela fonte pagadora ou pelo sujeito passivo beneficiário do rendimento, podendo o imposto ser exigido daquela ou deste, acrescentando, ainda, que se pode exigir de ambos. Para tanto, trouxe à baila histórico da legislação que disciplina a matéria: fonte – arrecadação – antecipação – exclusividade – declaração, entre outras, que em nada prejudicam a demonstração de ter o julgado contrariado o dispositivo legal que rege a matéria: sujeito passivo da obrigação tributária – contribuinte beneficiário do rendimento.

(...)

Também necessário o esclarecimento de que, no sistema de retenção de fonte, a pessoa obrigada a satisfazer a obrigação, a princípio, é a pessoa que lhe atribuiu esse rendimento. Tem-se, pois, que a lei elegeu a fonte pagadora do rendimento para sujeito passivo da obrigação de reter o imposto, sendo que também a lei instituiu a obrigação de o beneficiário incluir o rendimento percebido durante o ano-calendário na declaração de ajuste, com o fito de determinar a real base de cálculo do imposto devido durante o ano-calendário.

Não se sujeitam à base de cálculo os rendimentos isentos, não tributáveis ou tributáveis exclusivamente na fonte.

Temos, pois, que os valores pagos ao interessado integram o rol dos rendimentos sujeitos à incidência por antecipação, ou seja, a tributação na fonte dá-se por 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 de recolher o imposto de renda na fonte, respondendo pelo recolhimento, ainda que não retido, no caso de a ação fiscal ocorrer contra a fonte pagadora, desde que dentro do próprio ano-calendário do pagamento do rendimento.

Por outro lado, é dever legal do beneficiário declarar o rendimento auferido e pagar o imposto apurado na declaração anual, compensando o imposto retido quando ocorrida a retenção.

Assim, no caso específico do imposto de renda retido na fonte a título de antecipação, temos que 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.

A lei, conforme previsto no art. 128 do CTN, atribuiu a terceiro (no caso a fonte pagadora) tão-somente a responsabilidade pela retenção do imposto a título de antecipação do devido na declaração. No entanto, há de se observar que esta responsabilidade não persiste "ad eternum".

Findo o ano-calendário em que se deu o pagamento e, mais ainda, transcorrido o prazo para entrega da declaração de rendimentos do beneficiário, não há que perdurar a responsabilidade atribuída à fonte pagadora. Isto porque se trata de situação em que o cumprimento da obrigação pela fonte pagadora fica afastado, ou seja, o encerramento do exercício e o decurso do prazo para a entrega da declaração, afastam a responsabilidade da fonte pagadora, passando a surgir a obrigação do legítimo sujeito passivo – o beneficiário do rendimento.

(...)

Constatado esse fato, não se justifica a posição daqueles que entendem a manutenção da exigência na fonte pagadora, isto porque, findo o ano-calendário não há mais que se falar em antecipação de imposto. Antecipar o quê se já transcorrido o prazo de antecipação?

Cabe, ainda, nesta assentada, a transcrição dos seguintes artigos do CTN:

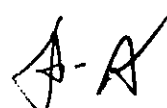
"Art. 45. Contribuinte do imposto é o titular de disponibilidade a que se refere o artigo 43, sem prejuízo de atribuir a lei essa condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis.

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.

(...)

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

Parágrafo único. O sujeito 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.(Grifou-se).

Pelos dispositivos legais em destaque, tem-se que a responsabilidade decorre de disposição expressa de lei.

(...)

Apesar de o Regulamento do Imposto de Renda, acima citado, considerar os dispositivos legais previstos no Decreto-lei nº 5.844, de 1943, como também aplicáveis à obrigação da fonte de reter o imposto quando do pagamento de rendimento sujeitos à incidência na fonte a título de antecipação, não é este o ordenamento jurídico previsto naquele diploma legal.

Na sistemática do Decreto-lei nº 5.844, de 1943, no "Título I – Da Arrecadação por Lançamento - Parte Primeira - Tributação das Pessoas Físicas" (arts. 1º a 26) previa-se a incidência de imposto de renda anual, por cédulas, deduções cedulares e abatimentos) e ainda não contemplava a incidência de imposto na fonte sobre os rendimentos sujeitos à tabela progressiva anual.

Na "Parte Segunda - Tributação das Pessoas Jurídicas" do art. 27 a 44. Os artigos 45 a 94 referem-se a casos especiais de incidência de imposto (espólio, liquidação, extinção e sucessão de pessoas jurídicas, empreitadas de construção, atividade rural, transferência de residência para o País, administração do imposto pela entrega da declaração, pagamento do imposto em quotas, meios, local e prazo de pagamento.

O "Título II - Da Arrecadação das Fontes" que interessa à formação de convicção para julgamento do lançamento em questão, desdobra-se em III Capítulos, que são:

O Capítulo I envolve os seguintes rendimentos: quotas-partes de multas (art. 95), títulos ao portador e taxas (art. 96), rendimentos de residentes ou domiciliados no estrangeiro (art. 97) e de exploração de películas cinematográficas estrangeiras (art.98). Esses rendimentos sujeitavam-se ao imposto de renda na fonte a alíquotas específicas.

O "Capítulo II - Da retenção do Imposto" determina, no art. 99, o momento em que compete à fonte reter o imposto referente aos rendimentos especificados nos arts. 95 e 96. E, no art. 100, o momento da retenção quanto aos rendimentos tratados nos arts. 97 e 98.

O "Capítulo III - Do Recolhimento do Imposto" disciplina a obrigatoriedade de recolher aos cofres públicos o imposto retido e o prazo desse recolhimento (arts. 101 e 102, respectivamente). E, em seu art. 103, espelha o seguinte ditame legal:

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

Mencionados os dispositivos legais acima, pode-se constatar os fatos a seguir enumerados:

1 - No Decreto-lei n.º 5.844, de 1943, ainda não havia sido instituído o regime de tributação de imposto na fonte sobre rendimentos do trabalho assalariado e não assalariado, que eram tributados tão-somente na declaração anual.

2 - Os artigos 95 a 98 do referido Decreto-lei contemplam quatro tipos de rendimentos que se sujeitavam ao imposto na fonte e não eram incluídos na declaração anual. Ou seja, embora não expressamente na lei, a incidência era de exclusividade de fonte.

3 - Na sequência, tratando-se de rendimentos que sofriam a incidência de imposto de renda na fonte quando do pagamento ao beneficiário, sem que aqueles rendimentos se sujeitassem à tributação na declaração anual, sabiamente o legislador, no art. 103, instituiu a figura típica do responsável pelo imposto, caso não tivesse efetuado a retenção a que estava obrigado. Assim, em casos que tais, instituiu-se a figura do substituto, conforme defendido na doutrina.

É de notório conhecimento o disciplinamento do inciso III, do art. 97, do CTN, através do qual somente a lei pode estabelecer a definição de sujeito passivo.

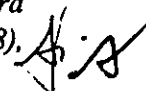
Ocorre que, ao longo dos anos, smj., o artigo 103 do Decreto-lei n.º 5.844, de 1943, equivocadamente, vem constituindo matriz legal de artigo de Regulamento do Imposto de Renda, baixado por Decretos, os quais têm a função de tão-somente consolidar e regulamentar a legislação do imposto de renda. Assim, nos termos do art. 99 do CTN, "O conteúdo e o alcance dos decretos restringem-se aos das leis em função das quais sejam expedidos, ...".

Logo, não pode dispositivo regulamentar, baixado por Decreto, estender o conceito de sujeito passivo, no caso de responsável, onde a lei não o fez.

A responsabilidade, no caso da fonte pagadora obrigada a reter o imposto de renda, a título de redução daquele a ser apurado na Declaração de Ajuste Anual, se dá tão-somente dentro do próprio ano-calendário. Essa sistemática permite, controle mais eficaz, por parte da administração tributária, principalmente após a instituição da DIRF, além de possibilitar antecipação de receita aos cofres do Erário.

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.

Nesse sentido, vasta é a jurisprudência deste Colegiado e também a das demais Câmaras deste Conselho, competentes para julgar a matéria, podendo-se citar os seguintes Acórdãos 102-43.925, 104-12.238 e 106-11.335. Também nesse sentido o julgado na Câmara Superior de Recursos Fiscais (Acórdão m.º CSRF/01- 01.148).



conforme fundamentos consubstanciados na ementa a seguir transcrita:

"FALTA DE RETENÇÃO DO IMPOSTO: A falta de retenção do imposto pela fonte pagadora não exonera o beneficiário dos rendimentos da obrigação de incluí-los, para tributação, na declaração de rendimentos"

No Judiciário, à unanimidade, decidiu a Quarta Turma do Tribunal Regional Federal da 1ª Região, tendo como Relatora a Exma. Sra. Juíza Eliana Calmon, quanto à matéria em julgamento, conforme a seguinte ementa:

"Tributário - Imposto de Renda - responsabilidade: contribuinte ou responsável - Incidência sobre correção monetária.

1. O pagamento do tributo deve ser feito pelo contribuinte e só na hipótese de não ser o mesmo encontrado, é que se impõe a exigibilidade ao responsável.

2 ..."

Do voto, excerta-se:

"Os impetrantes, ora recorrentes, afirmam que efetuaram as suas declarações pautando-se nas informações fornecidas pela fonte pagadora, sem nada omitirem ou sonegarem.

Portanto, entendem que se houver omissão, equívoco ou retenção na fonte "a menor" do Imposto de Renda, não podem ser responsabilizados pelo erro.

Ademais ponderam que a parcela paga a mais e sobre a qual não houve a retenção ...

O primeiro dos argumentos não pode prosperar, porque a responsabilidade primeira quanto ao pagamento é do contribuinte. Só na hipótese de não ser possível a cobrança do mesmo é que é chamado o responsável tributário, o qual funciona como uma espécie de garante." (AMS 93.01.344466-1-MT).

Embora no citado decidir não se faça, expressamente, distinção entre retenção exclusiva e por antecipação, constata-se ser o caso então em julgamento decorrente de rendimento sujeito à retenção por antecipação na declaração de rendimento. Conclui-se ser a pessoa física o sujeito passivo (contribuinte) e não mais cabível a exigência do imposto de renda na fonte.

Pode-se, pois concluir, o equívoco quanto à eleição da fonte, como sujeito passivo (responsável-substituto), quando a retenção é, por lei, mera antecipação do devido na declaração e a exigência se dá após o correspondente ano-calendário. Até porque, perante o órgão fiscalizador e julgador administrativo, em primeiro ou segundo grau, a pessoa física é a beneficiária do rendimento e, portanto, sujeito passivo/contribuinte na declaração anual de ajuste. Daí a firme jurisprudência administrativa no sentido de se manter a exigência do

imposto de renda apurado na declaração anual, decorrente da inclusão dos rendimentos que não sofreram a incidência na fonte.

Adotar o entendimento do julgado recorrido poder-se-ia estar beneficiando, indevidamente, o beneficiário do rendimento a pessoa física, em prejuízo ao Erário, no caso de o montante do rendimento, na fonte, estar sujeito à alíquota de 15% e, na declaração, em conjunto com outros rendimentos sujeitos à tabela progressiva, o somatório dos rendimentos elevar a classe dos rendimentos para a alíquota máxima. O lançamento é atividade vinculada, cabendo ao lançador calcular exatamente o montante do tributo devido pelo sujeito passivo - contribuinte.

(...)

Portanto, tratando-se de receitas sujeitas ao imposto de renda da pessoa jurídica submetidas à retenção pela fonte pagadora, sob a forma de antecipação a ser deduzida na apuração do imposto devido, não havendo a retenção pela fonte pagadora, na hipótese de ação fiscal após o encerramento do ano-calendário da ocorrência do fato gerador, incabível a constituição de crédito tributário mediante lançamento de imposto de renda na fonte na pessoa jurídica pagadora dos rendimentos, cabendo exigir o imposto do beneficiário das receitas.

Diante do exposto, correta a decisão recorrida, pelo que voto no sentido de negar provimento ao recurso especial interposto pela Fazenda Nacional.

Sala das Sessões, em 11 de dezembro de 2007.


ANA MARIA RIBEIRO DOS REIS

