



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

Processo nº 13808.006032/2001-64
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2202-002.120 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de janeiro de 2013
Matéria IRRF - Sujeição Passiva
Recorrente TFE INFORMÁTICA LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 1996

FALTA DE RETENÇÃO DE IMPOSTO DE RENDA. IMPOSTO POR ANTECIPAÇÃO. RESPONSABILIDADE DA FONTE PAGADORA. LIMITES.

Verificada a falta de retenção do imposto de renda a título de antecipação do imposto devido pelo beneficiário dos rendimentos quando a ação fiscal for instaurada após o encerramento do ano-calendário ou do período de apuração do fato gerador, incabível a constituição de crédito tributário através do lançamento de imposto de renda na fonte na pessoa jurídica pagadora dos rendimentos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso para acolher a preliminar de ilegitimidade passiva suscitada pela Recorrente e declarar extinto o crédito tributário lançado.

(Assinado digitalmente)

Nelson Mallmann – Presidente

(Assinado digitalmente)

Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga - Relatora

Composição do colegiado: Participaram do presente julgamento os Conselheiros Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga, Rafael Pandolfo, Antonio Lopo Martinez, Guilherme Barranco de Souza, Pedro Anan Júnior e Nelson Mallmann. Ausente, justificadamente, o Conselheiro Odmir Fernandes.

Documento assinado digitalmente em 04/02/2013 por MARIA LUCIA MONIZ DE ARAGAO CALOMINO ASTORGA

Autenticado digitalmente em 04/02/2013 por MARIA LUCIA MONIZ DE ARAGAO CALOMINO ASTORGA, Assinado digitalmente em 04/02/2013 por NELSON MALLMANN, Assinado digitalmente em 04/02/2013 por MARIA LUCIA MONIZ DE ARAGAO CALOMINO ASTORGA

Impresso em 06/02/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Relatório

Contra a contribuinte acima qualificada foi lavrado o Auto de Infração de fls. 45 a 46, integrado pelos demonstrativos de fls. 47 e 48, pelo qual se exige a importância de R\$20.084,73, a título de Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF, acrescida de multa de ofício de 75% e juros de mora.

DA AÇÃO FISCAL

Em consulta ao Termo de Verificação de fls. 40 a 44, verifica-se que o lançamento decorre da exigência de Imposto de Renda na Fonte – IRRF incidente sobre a parcela dos lucros distribuídos que excedeu ao Lucro Presumido diminuído do valor do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, da Contribuição Social, do PIS e da COFINS, conforme planilha de fl. 43. A base de cálculo do imposto foi reajustada, nos termos do art. 796 do RIR/94.

DA IMPUGNAÇÃO

Inconformada, a contribuinte apresentou a impugnação de fls. 51 a 60, instruída com os documentos de fls. 61 a 111, cujo resumo se extrai da decisão recorrida (fl. 118):

Cientificada do feito em 23/11/01, a empresa apresenta, em 20/12/01, impugnação, de fls. 51/60, arguindo, em síntese, o seguinte:

3.1 Decaiu o direito da Fazenda pública lançar, perante a impugnante, os valores a título de IRPJ, na modalidade fonte, no ano de 1996, citando jurisprudência do Conselho de Contribuintes e do STJ;

3.2 O prazo decadencial para tributos sujeitos a lançamento por homologação é de 5 anos contados da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária (parágrafo 6º do art.150 do CTN), portanto, créditos tributários apurados dos meses de janeiro, março, maio, julho, setembro, outubro e novembro de 1996, operou-se a decadência em dezembro de 2000, fevereiro, abril, junho, agosto, setembro e outubro de 2001;

3.3 Afirma ter antecipado os valores, a título de IR, nos meses em relação aos quais a Fazenda Nacional pretende constituir o crédito tributário, o que corrobora a assertiva de que o prazo decadencial para lançamento tributário é aquele previsto no art.150, parágrafo 4º, do CTN;

3.4 Por fim, requer a procedência do pedido e o cancelamento do presente Auto de infração.

DO JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA

Apreciando a impugnação apresentada, a 7ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de São Paulo (SP) manteve integralmente o lançamento, proferindo o Acórdão nº 8.620 (fls. 116 a 123), de 12/01/2006, assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 1996

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 04/02/2013 por MARIA LUCIA MONIZ DE ARAGAO CALOMINO ASTORGA, Assinado digitalmente em 04/02/2013 por NELSON MALLMANN, Assinado digitalmente em 04/02/2013 por MARIA LUCIA MONIZ DE ARAGAO CALOMINO ASTORGA

Impresso em 06/02/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

DECADÊNCIA. IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE.

Tratando-se de lançamento de ofício, o termo inicial da decadência ocorre no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

LUCRO EXCEDENTE AO LUCRO PRESUMIDO.

Em se tratando do lucro apurado dentro do próprio período de apuração, a parcela excedente ao calculado pela forma presumida, diminuídas de todos os impostos e contribuições a que estiver sujeita a pessoa jurídica, poderá ser distribuído, sem incidência de imposto, desde que a empresa demonstre, através de escrituração contábil feita com observância da lei comercial, que o lucro efetivo é maior que o determinado segundo as normas para apuração da base de cálculo do imposto.

DO RECURSO

Cientificada do Acórdão de primeira instância, em 30/11/2007 (vide AR de fl. 124 verso), a contribuinte apresentou, em 19/12/2007, tempestivamente, o recurso de fls. 127 a 155, no qual, após breve relato dos fatos, expõe as razões de sua irresigância a seguir sintetizadas.

1. ILEGITIMIDADE PASSIVA

- 1.1. Preliminarmente, a recorrente alega que não é legítima para responder ao crédito tributário constituído pelo Auto de Infração em discussão, uma vez que seus sócios são pessoas físicas e, ainda que não tenha havido retenção de imposto de renda sobre os valores distribuídos a título de lucros, o valor não retido era apenas antecipação do imposto devido pelo beneficiário a ser apurado na declaração de ajuste anual.
- 1.2. Defende que, “*caso a fiscalização tivesse lavrado o auto de infração em discussão antes da entrega da declaração de ajuste pelos beneficiários, a Recorrente seria, de fato, responsável pelo tributo*” (fl. 131). Ocorre, porém, que o lançamento foi formalizado depois da entrega da declaração anual de ajuste da pessoa física, quando o imposto deveria ter sido exigido dos próprios beneficiários, de acordo com precedente da Quarta Câmara do antigo Primeiro Conselho de Contribuintes.

2. DECADÊNCIA

- 2.1. O contribuinte reitera os termos de sua impugnação e se insurge contra a tese do pagamento antecipado para aplicação do prazo decadencial previsto no art. 150, §4º, do Código Tributário Nacional, citando jurisprudência administrativa para corroborar seu entendimento.

3. MÉRITO

- 3.1. No mérito, o recorrente alega que:

- o valor considerado pela fiscalização como distribuído no mês de maio de 1996 está errado, pois foram distribuídos R\$23.377,15 a José Ricardo Ventura, e R\$1.335,64

a Rosa Mary de C. Ventura e, portanto, o total distribuído foi R\$24.712,79, e não R\$26.712,79, refletindo no montante do crédito tributário apurado;

- o art. 51, §2º, da Instrução Normativa nº 11, de 1996 não tem base legal para determinar que o excesso de lucros distribuídos deve ser calculado em relação à base de cálculo do imposto devido pelo lucro presumido, diminuída de todos os impostos e contribuições a que estiver sujeita a pessoa jurídica, mencionando jurisprudência administrativa sobre o assunto;
- a fiscalização apurou o valor a ser tributado, de forma individualizada, nos meses em que a recorrente distribuiu aos seus sócios valores em excesso ao lucro apurado, desconsiderando a existência saldo de lucros passíveis de distribuição dos meses anteriores, contrariando o art. 51, §4º, da Instrução Normativa SRF nº 11, de 1996;
- por fim, se insurge contra o reajustamento de base de cálculo, porquanto apenas deverá ser efetuado, a teor do art. 796 do RIR/94, se a fonte pagadora assumir o ônus do imposto devido pelo beneficiário, o que não ocorreu nem a fiscalização logrou comprovar, reportando-se a decisões do Primeiro Conselho de Contribuintes;
- às fls. 147 a 153, apresenta planilhas que espelham o valor do crédito tributário que entende ser devido, caso as preliminares não sejam acolhidas.

DA DISTRIBUIÇÃO

Processo que compôs o Lote nº 14, distribuído para esta Conselheira na sessão pública da Segunda Turma Ordinária da Segunda Câmara da Segunda Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais de 28/11/2011, veio numerado até à fl. 157 (última folha digitalizada)¹.

Voto

Conselheira Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga, Relatora.

O recurso é tempestivo e atende às demais condições de admissibilidade, portanto merece ser conhecido.

Preliminarmente, a recorrente alega erro de sujeição passiva, pois entende que a responsabilidade pelo imposto que ora exigido deveria ser atribuída ao beneficiário dos rendimentos e não à fonte pagadora.

De se analisar a questão.

É sabido que, com o advento da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, a distribuição dos lucros ou dividendos aos sócios passou a ser isenta, nos termos do seu art. 10 (grifos nossos):

Art. 10. Os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados a partir do mês de janeiro de 1996, pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, não ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, nem integrarão a base de cálculo do imposto de renda do beneficiário, pessoa física ou jurídica, domiciliado no País ou no exterior.

Parágrafo único. No caso de quotas ou ações distribuídas em decorrência de aumento de capital por incorporação de lucros apurados a partir do mês de janeiro de 1996, ou de reservas constituídas com esses lucros, o custo de aquisição será igual à parcela do lucro ou reserva capitalizado, que corresponder ao sócio ou acionista.

Com essa alteração, a partir do ano-calendário 1996, os lucros distribuídos pela pessoa jurídica, tributados com base no lucro real, presumido ou arbitrado, voltaram a ser isentos. Disciplinando o assunto foi editada a Instrução Normativa nº 11, de 21 de fevereiro de 1996, que assim dispõe em seu art. 51:

Art. 51. Não estão sujeitos ao imposto de renda os lucros e dividendos pagos ou creditados a sócios, acionistas ou titular de empresa individual.

§ 1º O disposto neste artigo abrange inclusive os lucros e dividendos atribuídos a sócios ou acionistas residentes ou domiciliados no exterior.

§ 2º No caso de pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido ou arbitrado, a parcela dos lucros ou dividendos que exceder o valor da base de cálculo do imposto, diminuída de todos os impostos e contribuições a que estiver sujeita a pessoa jurídica, também poderá ser distribuída sem a incidência do

imposto, desde que a empresa demonstre, através de escrituração contábil feita com observância da lei comercial, que o lucro efetivo é maior que o determinado segundo as normas para apuração da base de cálculo do imposto pela qual houver optado, ou seja, o lucro presumido ou arbitrado.

§ 3º A parcela dos rendimentos pagos ou creditados a sócio ou acionista ou ao titular da pessoa jurídica submetida ao regime de tributação com base no lucro real, presumido ou arbitrado, a título de lucros ou dividendos distribuídos, ainda que por conta de período-base não encerrado, que exceder ao valor apurado com base na escrituração, será imputado aos lucros acumulados ou reservas de lucros de exercícios anteriores, ficando sujeita a incidência do imposto de renda calculado segundo o disposto na legislação específica, com acréscimos legais.

§ 4º Inexistindo lucros acumulados ou reservas de lucros em montante suficiente, a parcela excedente será submetida à tributação nos termos do art. 3º, § 4º, da Lei nº 7.713, de 1988, com base na tabela progressiva a que se refere o art. 3º da Lei nº 9.250, de 1995.

§ 5º A isenção de que trata o caput não abrange os valores pagos a outro título, tais como pro labore, aluguéis e serviços prestados.

§ 6º A isenção de que trata este artigo somente se aplica em relação aos lucros e dividendos distribuídos por conta de lucros apurados no encerramento de período-base ocorrido a partir do mês de janeiro de 1996.

§ 7º A distribuição de rendimentos a título de lucros ou dividendos, que não tenham sido apurados em balanço, sujeita-se à incidência do imposto de renda na forma prevista no § 4º.

Como se vê, a partir do ano-calendário 1996, no caso de pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido ou arbitrado, o valor que exceder a base de cálculo do imposto deduzidos todos os impostos até o valor do lucro efetivo apurado com base na escrituração contábil feita com observância da lei comercial, poderá ser distribuída com isenção (§2º do art. 51 da Instrução Normativa nº 11, de 1996). Os valores que excederem o lucro apurado na escrituração, deverão ser imputados aos lucros acumulados ou lucros de exercícios anteriores e tributados de acordo com a legislação específica e, inexistindo lucros acumulados, estes valores serão tributados (§§ 3º e 4º do art. 51 da Instrução Normativa nº 11, de 1996). Por fim, o §7º do art. 51 da Instrução Normativa nº 11, de 1996, deixa claro que a apuração do resultado deve ser feita mediante a elaboração de demonstrativos contábeis para que os rendimentos pagos a título de lucros distribuídos possam usufruir do benefício da isenção.

Sem que se entre no mérito da apuração do valor excedente ao lucro distribuído passível de isenção, verdade é que trata-se de rendimento pago a pessoa física que está sujeito ao ajuste anual, uma vez que não existe lei que estabeleça a isenção ou determine a tributação definitiva ou exclusiva na fonte.

No caso de rendimentos sujeitos ao ajuste anual, ou seja, aqueles que não se classificam como rendimentos isentos, não-tributáveis, tributáveis exclusivamente na fonte ou de sujeitos à tributação definitiva, existem dois momentos bem definidos em que o imposto de renda é exigido. O primeiro, quando do pagamento efetivo do rendimento, sendo a fonte pagadora responsável pela retenção do imposto a título de antecipação; e o segundo, quando da apresentação da declaração de ajuste anual.

Como se sabe, toda pessoa física contribuinte do imposto de renda deverá apresentar anualmente a declaração de rendimentos, incluindo todos os rendimentos tributáveis recebidos no ano-calendário a fim de determinar o saldo do imposto a pagar ou a restituir, de acordo com os arts. 10 e 11 da Lei nº 8.134, de 27 de dezembro de 1990:

Art. 10. A base de cálculo do imposto, na declaração anual, será a diferença entre as somas dos seguintes valores:

I - de todos os rendimentos percebidos pelo contribuinte durante o ano-base, exceto os isentos, os não tributáveis e os tributados exclusivamente na fonte; e

II - das deduções de que trata o art. 8º.

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);

[...]

O imposto de renda retido na fonte (exceto os casos de tributação exclusiva) e o carnê-leão, previstos nos arts. 7º e 8º da Lei nº 7.713, foram mantidos na Lei nº 8.134, de 1990 (arts. 3º e 4º), como antecipações do imposto apurado anualmente, como se observa pelo teor do art. 5º da citada lei (grifos nossos):

Art. 5º Salvo disposição em contrário, o imposto retido na fonte (art. 3º) ou pago pelo contribuinte (art. 4º), será considerado redução do apurado na forma do art. 11, inciso I.

Encontra-se pacificado neste Conselho, o entendimento, ao qual me filio, de que quando existe previsão de tributação na fonte, a título de antecipação do imposto devido pelo beneficiário dos rendimentos, e a ação fiscal for instaurada após o encerramento do ano-calendário ou do período de apuração do fato gerador, incabível a constituição de crédito tributário através do lançamento de imposto de renda na fonte na pessoa jurídica pagadora dos rendimentos. A jurisprudência neste Tribunal é no sentido de que, nesse caso, o rendimento deveria ser tributado pelo beneficiário do rendimento, exigindo-se da fonte pagadora a multa de ofício de forma isolada, prevista no art. 9º da Lei nº 10.426, de 2002.

Nesse sentido, existem diversos precedentes administrativos:

FALTA DE RETENÇÃO DE IMPOSTO DE RENDA PELA FONTE PAGADORA - IMPOSTO POR ANTECIPAÇÃO - VERIFICAÇÃO DA FALTA APÓS ENCERRAMENTO DO PERÍODO DE APURAÇÃO – MULTA ISOLADA - PREVISÃO LEGAL - Somente com a edição da Medida Provisória nº 16, de 27/12/2001, publicada no D.O.U de 28/12/2001, convertida na Lei nº. 10.426, de 2002 é que passou a existir previsão legal para a cobrança de multa isolada da fonte pagadora pela falta de retenção de imposto de renda sob a sua responsabilidade, quando a constatação da falta ocorre após o encerramento do período de apuração no qual o beneficiário deveria oferecer os rendimentos à tributação. Tal multa será calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição que deixar de ser retida, sem o reajustamento da base de cálculo. (Acórdão nº 106-16798, de 06/03/2008).

FALTA DE RETENÇÃO OU RECOLHIMENTO DE IMPOSTO DE RENDA PELA FONTE PAGADORA - IMPOSTO POR ANTECIPAÇÃO - MOMENTO DE VERIFICAÇÃO DA FALTA - MULTA EXIGIDA DE FORMA ISOLADA - PREVISÃO LEGAL - Somente com a edição da Medida Provisória nº. 16, de 27/12/2001, publicada no D.O.U de 28/12/2001, convertida na Lei nº. 10.426, de 2002, é que passou a existir previsão legal para a cobrança de multa isolada da fonte pagadora, pela falta de retenção ou recolhimento de imposto de renda sob a sua responsabilidade, quando a constatação da falta ocorre após o encerramento do período de apuração no qual o beneficiário deveria oferecer os rendimentos à tributação. (Acórdão nº 104-21857, de 20/09/2006)

Somente quando se tratar de tributação exclusiva na fonte é que a responsabilidade pelo tributo não retido e não recolhido é da fonte pagadora.

Importa aqui fazer um parêntesis. Muito embora exista uma corrente neste Tribunal que defenda que, com o advento da Lei nº 11.488, de 2007, a aplicação da multa isolada em razão da falta de retenção e/ou recolhimento do imposto pela fonte pagadora deva ser afastada, por força do princípio da retroativa benigna previsto no art. 106, inciso II, alínea “a”, do CTN, visto que a mesma teria excluída das hipóteses de incidência, entendo que a referida multa continua existindo no nosso ordenamento jurídico.

Entendimento semelhante é adotado pela própria administração pública, no que diz respeito a responsabilidade da fonte pagadora, como se observa pelo seguinte trecho do Parecer Normativa nº 1, de 24 de setembro de 2002, que trata da matéria:

IRRF. RETENÇÃO EXCLUSIVA. RESPONSABILIDADE.

No caso de imposto de renda incidente exclusivamente na fonte, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto é da fonte pagadora.

IRRF. ANTECIPAÇÃO DO IMPOSTO APURADO PELO CONTRIBUINTE. RESPONSABILIDADE.

Quando a incidência na fonte tiver a natureza de antecipação do imposto a ser apurado pelo contribuinte, a responsabilidade da fonte pagadora pela retenção e recolhimento do imposto extingue-se, no caso de pessoa física, no prazo fixado para

a entrega da declaração de ajuste anual, e, no caso de pessoa jurídica, na data prevista para o encerramento do período de apuração em que o rendimento for tributado, seja trimestral, mensal estimado ou anual.

No caso dos autos, é desnecessário maiores considerações acerca da multa isolada pela falta de retenção do imposto de renda pela fonte pagadora, uma vez que está em discussão é o lançamento do Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF exigido da fonte pagadora pela falta de retenção.

Logo, por tudo quanto acima se expôs, não existia mais a responsabilidade da fonte pagadora pelo imposto não retido visto que os fatos geradores ocorreram ao longo ano-calendário 1996 e crédito tributário foi constituído apenas em 2001. Correto seria efetuar o lançamento de omissão de rendimentos em nome dos beneficiários e exigir, se fosse o caso, o imposto devido .

Diante do exposto, voto por ACATAR a preliminar de ilegitimidade passiva suscita pela recorrente e declarar extinto o crédito tributário lançado.

(Assinado digitalmente)

Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga