



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 13899.001315/2005-71
Recurso nº 151.527 Especial do Procurador
Acórdão nº **9202-02.111 – 2ª Turma**
Sessão de 09 de maio de 2012
Matéria IRF
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado BOMBAS ESCO S.A

Assunto: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 2000

IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE E NÃO RECOLHIDO. APURAÇÃO. RENDIMENTOS RECEBIDOS ATÉ O FINAL DO MÊS. NULIDADE. AUTO DE INFRAÇÃO. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

Não há nulidade no auto de infração, em que se apurou o Imposto de Renda retido na fonte pela fonte pagadora, mas que não fora recolhido. Isto porque a apuração recairá sobre o valor recebido, no total, ao final de cada mês.

Recurso especial provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso.

(Assinado digitalmente)

Otacílio Dantas Cartaxo - Presidente

(Assinado digitalmente)

Susy Gomes Hoffmann – Relatora

FORMALIZADO EM: 01/06/2012

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Otacílio Dantas Cartaxo (Presidente), Susy Gomes Hoffmann (Vice-Presidente), Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Gonçalo Bonet Allage, Marcelo Oliveira, Manoel Coelho Arruda Junior, Gustavo Lian Haddad, Pedro Paulo Pereira Barbosa (suplente convocado), Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Elias Sampaio Freire.

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional com fundamento em divergência jurisprudencial.

Lavrou-se auto de infração contra o contribuinte, concernente ao IRRF, constituindo-se o crédito tributário no valor de R\$ 185.110,33, com acréscimo de juros de mora e multa de ofício de 225%, com base na falta de recolhimento e de declaração de imposto retido sobre rendimentos de trabalho assalariado e sem vínculo de emprego.

O contribuinte apresentou impugnação (fls. 158/171).

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento julgou procedente o lançamento (fls. 181/188), conforme a seguinte ementa:

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Ano-calendário: 2000

Ementa: FALTA DE RECOLHIMENTO E DECLARAÇÃO DE IRRF. MULTA DE OFÍCIO. A conduta de não declarar imposto retido e não repassado aos cofres públicos, quando reiterada, infirma a alegação de erro e evidencia a intenção de impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador e de suas circunstâncias materiais, justificando o agravamento da penalidade, a qual eleva-se ao patamar de 225% se o contribuinte não atende, no prazo marcado, às intimações para prestar esclarecimentos. DECADÊNCIA. Nos tributos que suportam o "lançamento por homologação", para que o contribuinte dispute o termo "a quo" privilegiado do art. 150, § 40, do CTN, devem estar presentes: apuração, declaração, pagamento do tributo, ainda que parcial, e boa-fé. Faltante um destes requisitos, o termo "a quo" do prazo decadencial passa a ser o previsto no art. 173 do CTN, particularmente, aqui, o do inciso I. JUROS. TAXA SELIC. Nos termos da Lei n.º 9.430, de 1996, os juros serão equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente. ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. A apreciação de inconstitucionalidade da legislação tributária não é de competência da autoridade administrativa, mas sim exclusiva do Poder Judiciário.

Lançamento Procedente

O contribuinte, então, interpôs recurso voluntário às fls. 194/211 dos autos.

A antiga Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, cancelou a exigência. Eis a ementa do julgado:

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Ano-calendário: 2000

Ementa: "IRPF - ERRO NA APURAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO – É nulo o lançamento que utiliza base de cálculo apurada em espaço temporal diverso daquele estabelecido na regra matriz de incidência tributária. Não pode prosperar o lançamento que está provido de erro na apuração do crédito tributário por não respeitar a forma semanal de apuração.

CRÉDITO TRIBUTÁRIO - A constituição, mediante auto de infração, deve observar as disposições do artigo 142 do CTN, artigo 10 do Decreto nº 70.225, de 1972. Tendo o fisco apurado que as infrações ocorreram em diversas datas, mas considerado o fato gerador ocorrido no último dia de cada mês, resta cancelar a exigência em face do erro material em sua constituição.

Exigência cancelada.

A Procuradoria da Fazenda Nacional interpôs o presente recurso especial, com fundamento em divergência jurisprudencial (fls. 225/235).

Insurgiu-se contra o entendimento fixado no acórdão recorrido, no sentido de que a apuração do fato gerador do IRF incidente sobre rendimentos do trabalho deve ser realizada semanalmente, e não mês a mês.

Trouxe à tona acórdão da antiga Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, no sentido de que o Imposto de Renda Retido na Fonte sobre rendimentos do trabalho deverá incidir sobre o total pago no mês “considerando, portanto, que o período de apuração da referida exação é mensal, e não semanal”.

Alegou que:

“21. Ora, da leitura do dispositivo acima transcrito, percebe-se que o mesmo veicula regra que trata do vencimento do Imposto de Renda retido na fonte, ou seja, cuida do prazo para o recolhimento do imposto retido pela fonte pagadora. Dele se infere que, uma vez efetuado o pagamento dos rendimentos aos trabalhadores (fato gerador do IR) e retido o IR devido sobre esses rendimentos, o recolhimento dos valores retidos deve se dar sempre na semana seguinte.

22. Já de acordo com a interpretação conferida ao referido dispositivo legal pela E. Câmara a quo, a ocorrência dos fatos geradores do IRF deve ser verificada semana a semana, de modo que, compilados semanalmente os diversos fatos geradores, na semana seguinte caberia à fonte pagadora o recolhimento, ao Fisco, dos valores retidos durante a semana anterior.

23. Ora, ainda que esse raciocínio esteja correto, releva observar que a regra prevista no art. 83 da Lei 8.981/95 dirige-se, primordialmente, à fonte pagadora. Ou seja: a cada semana deverá a fonte pagadora recolher ao Fisco o somatório dos valores de IR que reteve na semana anterior, por ocasião dos pagamentos de rendimentos do trabalho efetuados naquele período. Assim, o dispositivo legal em tela disciplina o procedimento que a fonte pagadora deverá adotar para recolher o IR que desconta, diariamente, dos rendimentos que paga aos seus trabalhadores, estabelecendo esse dispositivo que as retenções efetuadas deverão ser compiladas semanalmente, e que o prazo para entrega, aos cofres públicos, dos valores retidos é de, aproximadamente, uma semana.

24. Não é demais destacar que o art. 83 da Lei 8.981/95 não permite a interpretação de que a ocorrência do fato gerador do IRF é semanal; como se sabe, o fato gerador do IRF ocorre no exato momento em que é efetuado o pagamento dos rendimentos.

25. Nesse ponto, é de se notar que a relação jurídica tributária prevista no art. 83, I, d da Lei 8.981/95 é composta por três sujeitos: a fonte pagadora, o beneficiário dos rendimentos (contribuinte do imposto) e o Fisco.

26. Ocorrendo a retenção do IR pela fonte, mas não havendo o recolhimento, na semana seguinte, dos valores retidos (caso dos autos), a relação jurídica tributária passa a ser composta apenas pela fonte (que reteve, mas não recolheu) e o Fisco. Nessa relação já não há a presença do beneficiário do rendimento, não sendo lícito ao Fisco se voltar contra esse beneficiário a fim de cobrar o IR devido, de modo que a responsabilidade pelo recolhimento do tributo já retido passa a ser exclusiva da fonte pagadora.

27. Assim, havendo retenção e não havendo o respectivo recolhimento, cabe ao Fisco efetuar, contra a fonte pagadora, na condição de responsável exclusiva pelo pagamento, o lançamento de ofício do tributo devido. E como se trata de imposto de renda devido por pessoa física (apesar de a fonte pagadora possuir a responsabilidade pelo seu recolhimento), a apuração dos rendimentos pagos pela fonte deve ser **mensal**.

29. Não se pode perder de vista, portanto, que se está diante de IR devido por pessoa física, donde se conclui que apenas no último dia do mês é possível se identificar se houve, ou não, o acréscimo patrimonial necessário à incidência do tributo.

30. Assim, uma vez retido, mas não recolhido ao Fisco, pela fonte pagadora, o IR incidente sobre rendimentos do trabalho, já não há como invocar a aplicação do art. 83, I, d da Lei 8.981/95, passando incidir a regra geral aplicável ao IR devido pelas pessoas físicas, segundo a qual a incidência do imposto se dá sempre em bases mensais, no último dia útil do mês (...).

32. Na hipótese dos autos, o Fisco efetuou o lançamento tributário tomando por base as informações extraídas da planilha de fls. 135-136. Assim, cotejou os valores constantes das DIRF's, DCTF's e DARF's apresentadas pela ora recorrida e, verificando diferença entre os valores constantes em cada uma

delas, lançou o imposto correspondente a essa diferença. Como a apuração do montante do IR retido, do declarado como devido e do efetivamente recolhido aos cofres públicos se dá mês a mês, o Fisco calculou a diferença também mês a mês.

33. Assim, por exemplo, até o último dia útil do mês de maio de 2000, a empresa recorrida devia aos cofres públicos, a título de IR e multa de ofício, R\$ 662,53; até o último dia do mês de junho de 2000, devia R\$ 1.793,18, e assim por diante. Seguindo essa lógica, o Fisco considerou que o último dia útil de cada mês correspondia à data de ocorrência do fato gerador da obrigação que possui a fonte de recolher aos cofres públicos o IR retido. E assim agiu justamente por que, conforme antes demonstrado, o IR devido pelas pessoas físicas deve ser apurado mensalmente.

34. Vale observar, nesse ponto, que caso a fonte tivesse efetuado os pagamentos dos rendimentos do trabalho, mas não tivesse sequer chegado a reter o IR incidente sobre esses rendimentos, o Fisco também poderia cobrar do contribuinte o imposto devido. E, nesse caso, o Auto de Infração lavrado contra o contribuinte traria fatos geradores ocorridos no último dia útil de cada mês em que não houve a retenção, justamente por que, como já consignado, a apuração do IR devido pelas pessoas físicas deve se dar em bases mensais.

35. Não há razão, portanto, para conferir tratamento diferente em relação ao caso dos autos, uma vez que, assim como na hipótese acima aventada, está-se, in casu, diante de imposto de renda devido por pessoa física, ainda que a responsabilidade pelo seu recolhimento seja da fonte pagadora.

36. Ademais, vale notar que, na hipótese dos autos, em que houve retenção do IR pela fonte pagadora, mas não houve o correspondente recolhimento aos cofres públicos, o contribuinte deverá declarar, no Ajuste Anual, que recebeu, mês a mês, os rendimentos decorrentes do seu trabalho, declarando, ainda, que sobre esses rendimentos incidiu, também mês a mês, o IR retido na fonte.

37. Sendo assim, o contribuinte, em sua Declaração de Ajuste Anual, irá discriminar, mês a mês, e não semana a semana, o valor descontado de seus rendimentos a título de IR, o que reforça, ainda mais, o entendimento aqui defendido, de que o imposto de renda devido pelas pessoas físicas deve ser apurado sempre em bases mensais, incidindo no último dia útil do mês, ainda que o seu recolhimento seja de responsabilidade exclusiva da fonte pagadora.

38. Por fim, vale destacar que, conforme consta do Termo de Verificação e Constatação Fiscal acostado aos autos, a ora recorrida foi intimada, por duas vezes, a esclarecer as diferenças verificadas entre os valores que reteve na fonte e aquele que efetivamente recolheu aos cofres públicos, bem como a apresentar seus documentos contábeis, não atendendo, todavia, a nenhuma das intimações.

39. Assim, como o Fisco não possuía nenhuma informação acerca da data exata em que ocorreram os pagamentos dos rendimentos, adotou como data da ocorrência do fato gerador do último dia de cada mês, de acordo com a orientação acima exposta, sendo certo, ainda, que a adoção dessa data não causa nenhum prejuízo concreto ao sujeito passivo da exação.

Negou-se seguimento ao recurso especial, conforme despacho de fls. 280/285. Interposto agravo pela Fazenda, deu-se seguimento ao recurso interposto pela Fazenda Nacional.

O contribuinte apresentou suas contrarrazões às fls. 305/309.

Voto

Conselheira Susy Gomes Hoffmann, Relatora

O presente recurso especial é tempestivo. Preenche, também, os demais requisitos de admissibilidade, tendo em vista que a recorrente logrou demonstrar a divergência jurisprudencial suscitada.

Determinou-se, no acórdão recorrido, a anulação do Auto de Infração tendo em vista erro na apuração do aspecto temporal da base de cálculo do imposto de renda retido na fonte. Considerou-se que o imposto deveria ter sido apurado semana a semana, e não mês a mês, conforme procedido pela fiscalização. Fundamentou-se no artigo 83 da Lei nº 8.981/95.

O recorrente trouxe à tona julgados em que se entendeu que “no caso de rendimentos recebidos acumuladamente, o imposto na fonte incidirá sobre o total dos rendimentos pagos no mês, inclusive sua atualização monetária e juros”.

Segundo a recorrente,

“14. Cotejando-se o acórdão proferido pela Câmara a quo e pela Quarta Câmara, percebe-se a existência de divergência quanto ao período de apuração da ocorrência do fato gerador do IRF, entendendo a primeira que é semanal, enquanto a segunda acolhe a orientação de que é mensal”.

A tese do recorrente é a de que o imposto de renda retido na fonte, e não recolhido, é imposto referente à pessoa física, malgrado deva ser recolhido pela pessoa jurídica, de sorte que deve ser apurado mensalmente, e não semanalmente.

O artigo 83, inciso I, “d”, da Lei nº 8.981/1995, dispunha que:

Art. 83. Em relação aos fatos geradores cuja ocorrência se verifique a partir de 1º de janeiro de 1995, os pagamentos do Imposto de Renda retido na fonte, do imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro e sobre operações relativas a títulos e valores mobiliários e da contribuição para o Programa de Integração Social - PIS/PASEP deverão ser efetuados nos seguintes prazos:

I- Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF):

d) até o terceiro dia útil da semana subsequente à de ocorrência dos fatos geradores, nos demais casos.

A recorrente suscita, no entanto, o quanto disposto no artigo 2º da Lei nº 7.713/88:

Art. 2º- O imposto de renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos.

Para a resolução da questão, deve-se ter por pressuposto que, conforme o artigo 142 do Código Tributário Nacional, a autoridade fiscal, ao proceder ao lançamento tributário, deve determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e verificar a ocorrência do fato gerador.

O lançamento, como se sabe, consubstancia ato administrativo necessariamente vinculado, isto é, os seus elementos são e devem ser prescritos em lei. Eis a lição do ilustres professor Paulo Barros Carvalho:

“O ato jurídico administrativo do lançamento é vinculado, significando que se coloca entre aqueles para a celebração dos quais não atua o agente com qualquer grau de subjetividade. Há de ater-se ao único e objetivo caminho que o tipo legal prescreve, não lhe sendo outorgada qualquer porção de liberdade para sopesar, avaliativamente, os dados concretos de que dispõe, decidindo sobre a conveniência ou oportunidade da prática do ato. Pelo contrário, o representante do Poder Público, nos atos vinculados, há de pautar sua atuação nos estritos termos que a lei estipula, guardando-lhe plena e integral aderência”.¹

No que tange à identificação e apuração do fato gerador, em seu aspecto temporal, o lançamento deve ter por fundamento o que dispõe a norma que regula o tributo, no momento da ocorrência do fato gerador. É o que preceitua o artigo 144 do Código Tributário Nacional:

Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

§ 1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica aos impostos lançados por períodos certos de tempo, desde que a respectiva lei fixe expressamente a data em que o fato gerador se considera ocorrido

¹ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva. 19ª edição. 2007.p.428.

Diante deste dispositivo, vê-se a relevância da correta identificação do momento da ocorrência do fato gerador, para a higidez do lançamento procedido pela autoridade fiscal.

Procede o argumento utilizado pela recorrente de que, como o contribuinte reteve na fonte o valor do imposto e não o recolheu, o fisco atuou legitimamente ao considerar o último dia útil de cada mês como data da ocorrência do fato gerador da “*obrigação que possui a fonte de recolher aos cofres públicos o IR retido*”.

Isto porque Imposto de Renda será apurado justamente em relação ao valor pago, em seu total, em cada mês. A apuração levando-se em consideração, destarte, este valor é correto, ao contrário do que entendido no acórdão recorrido.

O fato de o contribuinte ter retido o valor do imposto, e não ter procedido ao devido recolhimento, importa em se considerar que o valor devido será auferível conforme os rendimentos acumulados até o final do mês, e não semana a semana.

Não se pode considerar que houve, na hipótese, qualquer nulidade na autuação.

Ademais, verifico que na decisão recorrida, tomada pela antiga Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, reconheceu-se, expressamente que o recurso voluntário interposto pelo Contribuinte era intempestivo, dele conhecendo-se apenas para a decretação da nulidade em discussão. Veja-se a seguinte passagem:

“A intimação de fl. 191 foi entregue à contribuinte em 22-03-06. Não há nos autos certidão de eventual greve ou fato semelhante que impedisse a apresentação do recurso dentro do prazo legal. Assim, o recurso de fl. 194, protocolado em 26-04-2006, é intempestivo, razão pela qual não se conhece das razões recursais articuladas pela contribuinte às fls. 194 e seguintes.

Em que pese à intempestividade do recurso, em se tratando de nulidade absoluta que afeta a formalização do crédito tributário, esta pode ser reconhecida, de ofício, pela administração, em qualquer fase do processo.”

Neste sentido, tendo por presente que nulidade, em verdade, não houve, é de se ter por insubsistente a decisão de segundo grau devendo recobrar-se a decisão de primeira instância em todos os seus termos.

Diante do exposto, dou provimento ao recurso especial da fazenda Nacional, e deixo de determinar o retorno dos autos à segunda instância, em vista da intempestividade do recurso voluntário do contribuinte.

(Assinado digitalmente)

Susy Gomes Hoffmann

Processo nº 13899.001315/2005-71
Acórdão n.º **9202-02.111**

CSRF-T2
Fl. 5

CÓPIA