



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 10140.001224/00-61
Recurso nº : 128.800
Matéria : IRF - ANO: 1996
Recorrente : LEX - CONSULTORIA JURÍDICA, PARLAMENTAR, LEGISLATIVA E EMPRESARIAL LTDA.
Recorrida : DRJ em CAMPO GRANDE - MS
Sessão de : 05 DE NOVEMBRO DE 2002
Acórdão nº : 102-45.782

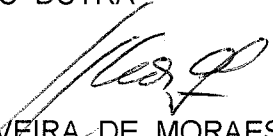
IRF - RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DA FONTE PAGADORA E DO BENEFICIÁRIO DO RENDIMENTO - Apresentada a declaração de ajuste pela pessoa física, sem a inclusão dos rendimentos cujo imposto não foi retido pela fonte pagadora, a responsabilidade pelo imposto é compartilhada por ambos, pois vedar-se a exigência do imposto, bem assim das penalidades cabíveis, de um ou de outro, resultaria em considerar que tanto a falta de retenção na fonte, como a omissão de rendimentos tributáveis na declaração, são meras faculdades e não obrigações legais de cada um dos sujeitos passivos.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por LEX – CONSULTORIA JURÍDICA, PARLAMENTAR, LEGISLATIVA E EMPRESARIAL LTDA.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, pelo voto de qualidade, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Naury Fragoso Tanaka (Relator), Amaury Maciel, César Benedito Santa Rita Pitanga e Maria Goretti de Bulhões Carvalho que votavam por anular o lançamento por erro na identificação do sujeito passivo. Designado o Conselheiro Luiz Fernando Oliveira de Moraes para redigir o voto vencedor.


ANTONIO DE FREITAS DUTRA
PRESIDENTE


LUIZ FERNANDO OLIVEIRA DE MORAES
RELATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 03 FEV 2003

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros VALMIR SANDRI e MARIA BEATRIZ ANDRADE DE CARVALHO.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10140.001224/00-61

Acórdão nº. : 102-45.782

Recurso nº. : 128.800

Recorrente : LEX – CONSULTORIA JURÍDICA, PARLAMENTAR, LEGISLATIVA E EMPRESARIAL LTDA.

RELATÓRIO

Constituição de crédito tributário, mediante Auto de Infração, de 23 de junho de 2000, em valor de R\$ 70.808,87, decorrente das infrações à legislação do Imposto de Renda, por ausência do devido desconto nos pagamentos de pró-labore e de rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício, no ano de 1996, bem assim da falta do correspondente recolhimento aos cofres da União, conforme detalhado no demonstrativo integrante da peça principal, e na Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal.

A fundamentação legal para as primeiras infrações foram os artigos 1.º a 3.º, 7.º, II, § 1.º e 12 da lei n.º 7713/88; 3.º da lei n.º 8134/90; 4.º e 5.º da lei n.º 8383/91, 7.º e 8.º da lei n.º 8981/95, 5.º da lei n.º 4154/62 e 3.º e 4.º da Lei n.º 9250 / 95; para as integrantes do segundo grupo, repetem-se os mesmos artigos do primeiro e acrescentam-se os artigos 652 e 655 do Decreto n.º 1041, de 11 de janeiro de 1994, que aprovou o Regulamento do Imposto de Renda – RIR, vigente no período considerado.

A peça impugnatória conteve preliminares de nulidade do lançamento, por não ter sido claramente identificado o fato gerador do tributo e em face de ter o Auditor-Fiscal da Receita Federal efetuado o lançamento sem a devida competência para o fim proposto, em ofensa ao artigo 142 do CTN. Também alegada a inconstitucionalidade do ato praticado por ofensas aos princípios constitucionais da capacidade contributiva e da vedação ao confisco.

Quanto ao mérito, entendeu que o feito teve lastro em presunções subjetivas, pois deixou de considerar a tributação ocorrida na pessoa jurídica da contribuinte, fato que provocou a dupla tributação ou o *bis in idem*, uma vez que a



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10140.001224/00-61

Acórdão nº. : 102-45.782

empresa já havia apresentado a declaração de rendimentos optando pela tributação na modalidade do lucro presumido. Voltou-se contra a aplicação da multa de ofício por entender que não praticou qualquer ilegalidade e porque a entende indevida em virtude dos juros moratórios já providenciarem a recomposição do patrimônio da União pelos efeitos decorrentes do não recolhimento dos tributos. Também entendeu ilegal a cobrança dos juros moratórios com lastro na taxa SELIC pois ofensiva ao artigo 161 do CTN, em face da existência de percentuais superiores ao permitido na CF, de sua finalidade compensatória e por ser inconstitucional porque decorrente de textos infralegais.

A Autoridade Julgadora de primeira instância, considerou o lançamento procedente, integralmente, não examinando os aspectos de inconstitucionalidade, em obediência à interpretação dos pareceres normativo CST n.º 329/70 e PGFN/CRF n.º 439/96, e afastando as demais alegações com a seguinte argumentação: a) inexistência de qualquer obscuridade quanto aos fatos tributados e perfeito enquadramento legal, quanto à preliminar de nulidade do feito por ofensa ao princípio da legalidade e inexistência do fato gerador do tributo; b) entendeu interpretação vetusta e literal do artigo 142 do CTN para afastar a preliminar de autoridade incompetente para o feito, porque de longa data sabido que é a autoridade fiscal quem executa o lançamento tributário, inclusive a penalidade, trazendo o entendimento de Paulo de Barros Carvalho, em Curso de Direito Tributário, 4.^a Ed. Saraiva, 1991, para reforçar sua posição. c) Informou que o princípio da capacidade contributiva encontra-se vinculado à instituição de impostos e não com a aplicação da legislação vigente, portanto, dispositivo inaplicável à espécie. d) afastou a alegação de utilização das presunções para constituir o feito uma vez claramente evidenciadas as provas documentais das infrações. e) explicou que a opção pelo lucro presumido não exime a empresa do recolhimento dos tributos na qualidade de fonte pagadora, fato que implica em exclusão de qualquer hipótese de *bis in idem*.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10140.001224/00-61

Acórdão nº. : 102-45.782

Não conformado com a referida decisão, dirigiu recurso ao E. Primeiro Conselho de Contribuintes, onde apelou para a preliminar de sua nulidade por falta de apreciação dos motivos colocados a respeito das ilegalidades e inconstitucionalidade, com lastro no artigo 5.º, LV, da Constituição Federal, fato que levou ao cerceamento da defesa, trazendo para reforço a sua tese texto de Ricardo Mariz de Oliveira e João Francisco Bianco a respeito da obrigação tributária e da aplicação de normas ou princípios de natureza constitucional nos casos apreciados pelos Conselhos Federais de Contribuintes, em "Processo Administrativo Fiscal", 2.º Vol., Dialética, p. 119/122. Ainda citou o Acórdão 106-0793 de 16 de abril de 1996, no qual foi entendido inconstitucional a aplicação da cobrança retroativa de juros de mora com lastro na TRD.

Ratificou as colocações a respeito do princípio da capacidade contributiva, artigo 145, § 1.º da CF, com suporte na questão do crédito tributário representar cerca de 1/5 do patrimônio do contribuinte, característica do confisco vedado pelo artigo 150, IV, do mesmo diploma legal.

Ratificou, ainda, a alegação de que o autor do feito agiu por presunções subjetivas, ao desconhecer que a empresa já tinha sido tributada pela modalidade do lucro presumido e a nova incidência implicou em *bis in idem*. Citou diversos julgados da justiça para apoio a sua tese. Também ratificadas integralmente as posições quanto à multa de ofício e os juros de mora.

Principais documentos que integram o processo:

- Mandado de Procedimento Fiscal – MPF n.º 0140100 2000 00032 2 emitido em 22 de fevereiro de 2000, para verificação de valores declarados e recolhidos nos últimos 5 (cinco) anos, fl. 02. MPF – Extensivo, fl. 03. MPF – complementar 0140100 2000 00032 2-1, para estender o prazo para conclusão até 17 de outubro de 2000, fl. 04;



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10140.001224/00-61

Acórdão nº. : 102-45.782

- Termo de Intimação de 23 de fevereiro de 2000, fl. 05;
- Termo de Arrolamento de Bens e Direitos, fls. 99 e 100;
- Auto de Infração e Demonstrativos que o integram, fls. 07 a 14 e fls. 19 a 32;
- Impugnação, fls. 64 a 78, e documentos juntados, 79 a 155;
- Decisão DRJ/CGE n.º 216, de 23 de fevereiro de 2001, fls. 171 a 174;
- Recurso voluntário dirigido ao E. Primeiro Conselho de Contribuintes, fls. 182 a 207;
- Mandado de Segurança para seguimento do recurso independente do depósito para garantia de instância, ação judicial n.º 2001.60.00.2740-9, fls. 212 a 239 e 241;
- Agravo de Instrumento com efeito suspensivo concedido pelo TRF/3.ª Região, no processo n.º 2001.03.00.022788-4, para seguimento deste processo sem o depósito para garantia de instância, fls. 273 a 279.

É o Relatório.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10140.001224/00-61

Acórdão nº. : 102-45.782

VOTO VENCIDO

Conselheiro NAURY FRAGOSO TANAKA, Relator

Consultado o site do Tribunal Regional Federal da 3.^a Região verifica-se que a ação judicial n.º 2001.60.00.2740-9, para seguimento do recurso independente do depósito para garantia de instância, encontra-se, em 30/10/2002, “Concluso ao Relator”, portanto ainda não julgada. Assim, atendida essa condição e confirmada a tempestividade da peça recursal, verifica-se atendimento aos requisitos de admissibilidade e dela conheço para proferir este voto.

Traz em preliminar questões relativas à nulidade da decisão de primeira instância em face da não abordagem dos argumentos de inconstitucionalidade sobre a utilização dos juros moratórios com lastro na taxa SELIC e daqueles relativos à ofensa aos princípios da capacidade contributiva e da utilização de tributos com efeitos confiscatórios; estes últimos ratificados na peça recursal.

Passando à questão sobre a amplitude do julgamento anterior, merece análise sumária a origem, objetivos e composição do órgão responsável pelo referido ato.

Os julgamentos em primeira instância são efetuados pelas Delegacias da Receita Federal de Julgamento, órgão criado pelo artigo 2.º da lei n.º 8748, de 9 de dezembro de 1993, pertencente à estrutura da Secretaria da Receita Federal, e vinculado diretamente ao Secretário da Receita Federal, enquanto seus funcionários integram o quadro daquele a que subordinadas. Do mesmo artigo, e do artigo 2.º da Portaria SRF n.º 4980, de 4 de outubro de 1994, verifica-se que o objetivo de sua existência é, especificamente, a atividade de julgamento dos processos relativos aos tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10140.001224/00-61

Acórdão nº. : 102-45.782

Com essa atitude, a Administração Tributária possibilitou a análise dos contraditórios, em primeira instância, por autoridade distinta daquela impositora da lei, seja na pessoa dos Delegados da Receita Federal, seja pelos Inspectores da Receita Federal, ambos representados pelo Auditor-Fiscal autuante. Dessa forma, minimizou-se a interferência da autoridade responsável pela constituição do feito daquela incumbida da análise e decisão sobre a incidência tributária, bem assim, valorizando o respeito aos requisitos legais quanto a forma de agir da Autoridade Autuante e melhor resguardando a garantia dos direitos do fiscalizado.

No entanto, em vista da vinculação funcional, esse ato não se reveste das características de independência inerentes àquele jurisdicional. Como citado no início, os funcionários componentes do quadro julgador são integrantes da estrutura da Secretaria da Receita Federal, enquanto os incumbidos de proferir a decisão, detentores de cargos de confiança, subordinados diretamente ao Secretário da Receita Federal.

Assim, na qualidade de funcionários públicos integrantes da Secretaria da Receita Federal, submissos à lei n.º 8112, de 11 de dezembro de 1990, com deveres de obediência às determinações legais e regulamentares, sob pena de responsabilidade e sujeição ao respectivo processo administrativo.

Considerando que a maioria dos atos legais tem regulamentação por Decretos Executivos e Instruções Normativas, bem assim interpretações por Atos Normativos e Normas de Execuções, o posicionamento contrário à vigência da lei pela autoridade julgadora de primeira instância encontraria resistência dentro da própria casa, pois diverso dos ditames oriundos de sua chefia. Nesse sentido, verificam-se normativas determinando a obediência à regulamentação estabelecida em decorrência da lei, como a disposição contida na Portaria MF n.º 609, de 27 de julho de 1979, recomendando aos órgãos da administração pública federal a fiel observância dos atos expedidos pela Secretaria da Receita Federal, por intermédio



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10140.001224/00-61
Acórdão nº. : 102-45.782

de suas Coordenações, e mais recentemente, a Portaria MF n.º 102, de 23 de abril de 2002, assinada pelo Sr. Secretário da Receita Federal quando substituiu o Sr. Ministro da Fazenda, que alterou o Regimento Interno do Conselho de Contribuintes, para inserir, no artigo 22A, determinação no sentido de vedar, a esse órgão, o afastamento de determinação legal em vigor por inconstitucionalidade.

"Art. 22A. No julgamento de recurso voluntário, de ofício ou especial, fica vedado aos Conselhos de Contribuintes afastar a aplicação, em virtude de inconstitucionalidade, de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo em vigor.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I - que já tenha sido declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, em ação direta, após a publicação da decisão, ou pela via incidental, após a publicação da Resolução do Senado Federal que suspender a execução do ato;

II - objeto de decisão proferida em caso concreto cuja extensão dos efeitos jurídicos tenha sido autorizada pelo Presidente da República;

III - que embasem a exigência de crédito tributário:

a) cuja constituição tenha sido dispensada por ato do Secretário da Receita Federal; ou

b) objeto de determinação, pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional, de desistência de ação de execução fiscal."

Em decorrência dos comandos contidos nos artigos 3.º e 142, § único, do Código Tributário Nacional – CTN, as atividades de cobrança e lançamento são plenamente vinculadas, ou mais explicitamente, não podem ser objeto de atitudes discricionárias, devendo resultar na estrita aplicação da lei, regulamentações e normativas em vigor.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10140.001224/00-61

Acórdão nº. : 102-45.782

O argumento de que é permitido a essa autoridade julgante excluir a incidência da determinação legal que, sob sua ótica, entende ofensiva a princípio constitucional contido na Magna Carta, não se aplica em face da vinculação e submissão ao órgão detentor do poder de lançamento e, também, porque há prerrogativa exclusiva para esse fim cometida ao Poder Judiciário, conforme artigo 102, desse diploma maior.

De outro lado, agregando-se o princípio da separação de poderes, decorrente do artigo 2.º da Constituição Federal, e considerando que o País adota a unicidade de jurisdição, onde todas as questões, mesmo submetidas à julgamentos em esferas administrativas, são passíveis de análise em nível judicial, não resta outra alternativa ao julgador de primeira instância senão a abstenção quanto a aspectos de inconstitucionalidade.

Assim, correto o posicionamento da referida Autoridade, afasta-se a preliminar de nulidade do julgamento de primeira instância.

A reivindicada ofensa ao princípio da capacidade contributiva, decorre do artigo 145, § 1.º, da CF, evidenciada pela tributação ter alcançado cerca de 1/5 (um quinto) do patrimônio declarado do contribuinte, com apoio da disposição contida no artigo 150, IV da Carta Magna, que veda a instituição de tributo com efeitos confiscatórios. Afirmando, ainda, que a Autoridade Autuante agiu com discricionariedade, de modo subjetivo e aleatório.

“Assim como ao legislador ordinário não é dado instituir ou majorar impostos de competência da pessoa política a que pertence, sem observância do princípio destacado, também não pode a autoridade fiscal, nas hipóteses em que o ordenamento jurídico lhe confira competência para valorar situações que, em tese, possam ensejar lançamento tributário, agir discricionariamente para fazê-lo de modo subjetivo e aleatório.” (Grifei)



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10140.001224/00-61

Acórdão nº. : 102-45.782

O referido artigo 145, § 1.º da CF, trata exclusivamente da instituição de tributos, como se depreende da leitura, restrita, de seu caput.

“Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios **poderão instituir os seguintes tributos:**

(.....)

§ 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.” (Grifei e realcei).

Esse comando maior está a permitir à Administração Tributária, mediante observação das condições impostas quanto aos direitos individuais do cidadão e a observância da lei, identificar, analisar o patrimônio, rendimentos e atividades econômicas para fins de adequar o nível de incidência tributária de forma a resguardar a capacidade contributiva de cada cidadão. Dessa análise resulta nova lei tributária, que visa alcançar os objetivos do Estado mediante contribuição adequada de cada cidadão.

Assim, o dispositivo constitucional relativo a capacidade contributiva é voltado ao legislador no sentido de determinar que os atos legais instituidores de novos tributos observem a capacidade contributiva de cada cidadão que se encontre atingido pelos seus efeitos.

Em outro ângulo, constata-se que, atualmente, não existe nenhum indicador da capacidade contributiva individual. Se de um lado as administrações públicas têm utilizado o salário mínimo como referência ao suporte necessário à sobrevivência de uma pessoa, fato que levaria a tomá-lo como referência para a não incidência dos tributos observadores desse requisito, de outro, o Imposto de Renda, de longa data, vem utilizando um parâmetro, situado no patamar equivalente a 1000



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10140.001224/00-61
Acórdão nº. : 102-45.782

Unidades Fiscais de Referência – UFIR – na época dos fatos - para incidência tributária igual a zero, o que denota situar-se, para esse tributo, a capacidade contributiva acima desse limite.

No entanto, o ilustre patrono requer inconstitucionalidade por ofensa ao princípio da capacidade contributiva dada pela relação entre o crédito tributário e o valor do patrimônio da empresa, cerca de 1/5 deste.

Para essa posição, duas questões devem ser observadas: a que diz respeito à responsabilidade tributária, e, a outra, à impossibilidade de estabelecer a capacidade contributiva em relação ao patrimônio.

O crédito tributário decorre da transferência da responsabilidade originária a terceiros prevista no parágrafo único do artigo 45, do CTN, e em legislação posterior, dada pelas leis n.º 7713 / 88, artigo 7.º e n.º 8383 / 91, artigo 5.º. Desses atos, a obrigação de recolher o tributo incidente sobre os pagamentos efetuados a beneficiários pessoas físicas, nas rubricas indicadas. Não efetuada a devida retenção, responde pelo respectivo pagamento e os acréscimos legais pertinentes.

Já quanto à relação capacidade contributiva e patrimônio, verifica-se que ilustre patrono quis relacionar o valor da incidência tributária com o total do patrimônio da empresa para afirmar ofensa a sua capacidade contributiva. No entanto, melhor seria utilizar como pano de fundo para essa justificativa o princípio da vedação ao confisco, uma vez que a capacidade contributiva, na situação, não pode ser relacionada apenas com o patrimônio da empresa.

Como já detalhado, tal princípio tem relação com a manutenção do mínimo necessário à sobrevivência da empresa, e aqui não se evidencia qualquer relação entre patrimônio, faturamento, despesas, para que tal argumentação seja devidamente fundamentada.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10140.001224/00-61
Acórdão nº. : 102-45.782

Quanto à afirmação de que a Autoridade Autuante agiu com discricionariedade, de modo subjetivo e aleatório, é totalmente despida de amparo legal, de vez que o fisco atuou em conformidade com os atos legais que elencou na peça principal.

A execução fiscal pela Administração Tributária, decorre da vontade do povo, expressa em lei. Não pode o funcionário público agir discricionariamente em cada caso, de maneira a identificar se a aplicação do tributo resultou em ofensa à capacidade contributiva, uma vez que sua atividade é vinculada e obrigatória, como já explicitado no início. De outro lado, não sendo a lei declarada inconstitucional não pode a ação de fiscalização ou cobrança contrariar seus dispositivos.

Assim, inaplicável argumento de que o feito incorreu em ofensa à capacidade contributiva da empresa, pois a incidência decorreu de infração à legislação tributária pela ausência do desconto do Imposto sobre a Renda nos pagamentos efetuados e da falta dos correspondentes recolhimentos aos cofres da União.

O crédito tributário, em comento, não tipifica a figura do confisco ditada pelo artigo 150, IV da CF. A incidência tributária não teve por objeto o patrimônio do contribuinte, nem, tampouco, demonstrada na peça recursal qualquer redução patrimonial decorrente da ação fiscal. Como já esclarecido, necessário confrontar situação patrimonial, receitas, despesas e período da incidência, para que possível a relação a respeito de eventual confisco, seja parcial ou total.

Segundo o Vocabulário Jurídico De Plácido e Silva, atualizado por Nagib Slaibi Filho e Geraldo Magela Alves, Ed. Eletrônica, 2.0, confisco "Ou confiscação, é vocábulo que se deriva do latim *confiscatio*, de *confiscare*, tendo o sentido de ato pelo qual se apreendem e se adjudicam ao fisco bens pertencentes a outrem, por ato administrativo ou por sentença judiciária, fundados em lei. Em regra, pois, o confisco se indica uma punição. Quer isto dizer que sua imposição, ou



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10140.001224/00-61
Acórdão nº. : 102-45.782

decretação, decorre da evidência de crimes ou contravenções praticados por uma pessoa, em virtude do que, além de outras sanções, impõe a lei a perda de todos ou parte dos bens em seu poder, em proveito do erário público. Por esta forma, o confisco ou confiscação pode ser total ou parcial. Total ou geral quando abrange todo o patrimônio do condenado; parcial, quando somente incide sobre uma certa porção de bens. O confisco é, em verdade, o ato de adjudicação dos bens ao patrimônio do Estado, em virtude de determinação legal ou qualquer outro ato que o autorize."

A obrigação de reter o imposto e recolher aos cofres da União decorreu da previsão legal contida na lei n.º 7713, de 22 de dezembro de 1988, artigo 7.º, enquanto a transferência de responsabilidade tributária, tem origem no artigo 45, § único do CTN, onde as atribuições do início passam a quem paga os rendimentos.

"Art. 45. Contribuinte do imposto é o titular da 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."

Então, o crédito tributário cobrado da pessoa jurídica não decorre de incidência tributária sobre seu patrimônio, ou outro fato jurídico relativo ao seu faturamento, mas de valores sob sua responsabilidade que agora estão sendo reivindicados pelo fisco, na condição de responsável.

Exige-se o imposto que não foi descontado dos pagamentos efetuados, a penalidade pelo não cumprimento da obrigação que lhe foi atribuída por lei e os juros moratórios em face da inadimplência. É como se houvesse a cobrança de uma dívida e não se trata de tributação com efeitos confiscatórios, pois exigência de valores que deveriam ter sido descontados dos beneficiários e recolhidos aos cofres da União.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10140.001224/00-61
Acórdão nº. : 102-45.782

Portanto, os valores sob tributação na fonte e na declaração de ajuste anual das pessoas físicas são passíveis de negociação junto aos beneficiários para o devido ressarcimento se correta a incidência tributária. Daí, que o ônus pela infração cometida será, significativamente, menor que o crédito tributário constituído, enquanto ausente qualquer resquício de efeitos confiscatórios.

Outra questão abordada pelo recorrente diz respeito à presunção da ocorrência dos fatos geradores e não observância da tributação utilizada pela pessoa jurídica, levando ao *bis in idem*.

Essa figura, de conhecimento público, é própria do Direito Tributário, e significa dupla incidência, advindas da mesma autoridade, sobre a mesma matéria. O *bis in idem* indica existência de dois impostos sobre a mesma coisa ou sobre o mesmo ato, mas decretados pela mesma autoridade: é majoração de imposto, não bitributação, que somente ocorre quando há a concorrência de dois agentes diferentes: União e Estado federado; União e Município; Estado e Município.

A bitributação é vedada pela Constituição Federal; o *bis in idem*, embora imposto injusto e antieconômico, não se diz proibido por lei (Vocabulário Jurídico De Plácido e Silva, obra citada).

O significado pretendido referiu-se à dupla tributação sobre a mesma base de incidência. Ou seja, se a empresa já havia declarado e pago o respectivo imposto de renda, pelo auferimento das receitas das quais repassou parte aos profissionais que para ela executaram trabalhos, qual o motivo porque deveria pagá-lo novamente? Então, dupla tributação sobre uma mesma receita.

No entanto, o feito não exprime essa condição. A sujeição passiva não decorre do auferimento das receitas tributadas sob a forma de lucro presumido pela empresa, ao contrário, exsurge em função dos pagamentos efetuados, nos



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10140.001224/00-61

Acórdão nº. : 102-45.782

quais figurou como responsável pelo desconto e recolhimento do tributo devido pelos beneficiários, em função da percepção do rendimento, na forma estabelecida nos artigos que fundamentaram o feito.

Não se verifica a dupla tributação sobre uma mesma base porque a primeira incidência decorreu da percepção de receita pela pessoa jurídica, e o foi sobre montante diferente daquele repassado aos profissionais atuantes nas diversas causas contratadas pela empresa. Já aquela objeto do lançamento, decorreu da tributação dos beneficiários pelo rendimento percebido da empresa. Logo, momentos, valores e incidência diferentes.

Assim, a afirmativa de tributação com lastro em presunções da Autoridade Autuante e sem os requisitos de legalidade, é improcedente, e já foi muito bem abordada pela Autoridade Julgadora *a quo*.

Outra alegação contida na peça recursal refere-se à multa, que considera de caráter punitivo e não aplicável à situação porque não cometeu qualquer tipo de ilícito.

Quanto a esse aspecto, cabe explicitar que a penalidade aplicada decorreu da lei, mais precisamente dos artigos 4.º da lei n.º 8218/91 e 44, I, da lei n.º 9430/96, e das infrações demonstradas terem sido apuradas em procedimento de ofício. Correta a posição do fisco quanto à sua utilização. As multas moratórias diferem das punitivas em face do percentual de incidência mais brando dado à evidente intenção do infrator em sanar a irregularidade antes do procedimento fiscal, e por visarem a manutenção da eficácia da lei determinativa das respectivas obrigações não cumpridas.

Volta-se, ainda, contra a incidência dos juros moratórios calculados com lastro na taxa SELIC, entendendo que fere as determinações do artigo 161, §



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10140.001224/00-61
Acórdão nº. : 102-45.782

1.º do CTN em face de seu caráter remuneratório, e é inconstitucional por não ter amparo legal e ser superior ao limite de 12% ao ano imposto pela Constituição Federal.

O artigo 161 do CTN previu a incidência dos juros moratórios nos créditos tributários não pagos no vencimento, sem prejuízo das demais penalidades cabíveis.

“Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.” (Grifei)

Quis o legislador, então, alterar a sistemática vigente até a edição do Código Tributário Nacional – CTN, que previa, apenas, majoração fixa do montante devido, e não estimulava com a conveniente ênfase a eficácia da lei nem defendia os direitos da Administração Tributária, conforme Relatório apresentado pelo Professor Rubens Gomes de Souza, aprovado pela Comissão Especial nomeada pelo Ministro da Fazenda para elaborar o Código Tributário Nacional, em Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional, Rio de Janeiro.

Como se depreende do texto legal, a imposição dos juros moratórios não inibe a aplicação das penalidades cabíveis e de outras garantias necessárias ao crédito tributário, fato que permite concluir pela inexistência de caráter punitivo em sua formação, pois se assim o fosse, duas penalidades para a mesma infração.

O objeto dos juros moratórios é a indenização do poder público pelo tempo em que o tributo não esteve disponível para reverter em prol da população. O CTN praticamente trouxe a mesma redação do Código Civil, aprovado pela Lei n.º 3.071, de 1º de janeiro de 1916, para a reparação das perdas e danos nas



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10140.001224/00-61
Acórdão nº. : 102-45.782

obrigações vencidas, contida no artigo 1061. Nesse diploma legal, verifica-se que os juros moratórios, as custas e a pena convencional constituirão ônus para o devedor reparar totalmente o cedente.

A taxa SELIC, criada pela Resolução n.º 1.124 do Conselho Monetário Nacional, traduz o rendimento definido pela taxa média ajustada dos financiamentos apurados no Sistema Especial de Liquidação e Custódia, calculado sobre o valor nominal e pago no resgate do título.

A incidência dos juros moratórios com lastro na taxa SELIC decorre da lei n.º 9.065, de 20 de junho de 1995, artigo 13.

“Art. 13. A partir de 1.º de abril de 1995, os juros de que tratam a alínea c do parágrafo único do art. 14 da Lei n.º 8.847, de 28 de janeiro de 1994, com a redação dada pelo art. 6.º da Lei n.º 8.850, de 28 de janeiro de 1994, e pelo art. 90 da Lei n.º 8.981, de 20 de janeiro de 1995, o art. 84, inciso I, e o art. 91, parágrafo único, alínea a.2, da Lei n.º 8.981, de 1995, serão equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente.”

Esse dispositivo não fere o comando decorrente do artigo 161, § 1.º do CTN, que permite incidência maior que 1% ao mês quando a lei dispor de modo diverso, uma vez que nesta situação a determinação legal previu incidência que pode ser maior ou igual à taxa de 1% ao mês. Portanto, aplicação restrita de dispositivo legal, não declarado inconstitucional pelo Poder Judiciário.

Observe-se que a Constituição Federal deu validade aos dispositivos anteriormente vigentes relativos à esfera tributária como se extrai do § 5.º do artigo 34 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias “vigente o novo sistema tributário nacional, fica assegurada a aplicação da legislação anterior, no que não seja incompatível com ele...”. Assim, o CTN permaneceu vigendo, após a



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10140.001224/00-61
Acórdão nº. : 102-45.782

publicação da CF de 1988, agora com força de lei complementar, em obediência ao artigo 146 da Carta Magna.

Resta esclarecer que essa incidência não se reveste de inconstitucionalidade como quer o recorrente, porque o limite constitucional vinculado ao Sistema Financeiro Nacional, no artigo 192 da Constituição Federal, ainda não se encontra regulamentado.

Destarte, a utilização da taxa SELIC como referencial dos juros moratórios não se encontra desamparada legalmente, os índices praticados a esse título não ofendem à Constituição Federal em vista da ausência de regulamentação do seu artigo 192, enquanto os percentuais praticados não têm caráter remuneratório ou especulativo porque decorrentes da referida taxa, mas ao contrário, servem como indenização à União pelo tempo transcorrido entre o vencimento e a regularização.

Quanto à forma de incidência, mantida a mesma estabelecida pela Lei n.º 8981, de 20 de janeiro de 1995, uma vez não revogado o artigo 84 e, ainda, conforme Instrução Normativa SRF n.º 25, de 29 de abril de 1996, artigo 53, § 3.º, e artigo 61, § 3.º da lei n.º 9430, de 27 de dezembro de 1996.

Isto posto, verifica-se que as alegações do ilustre patrono não encontraram respaldo legal para o afastamento da incidência tributária consubstanciada no Auto de Infração. Porém, aspecto não integrante da peça recursal deve ser observado neste voto: aquele relativo à responsabilidade pelo tributo após a conclusão do seu fato gerador na pessoa do beneficiário do rendimento.

A descrição das infrações apontadas indica que o feito cuidou do imposto de renda que deveria ter sido descontado pela fonte pagadora no momento dos pagamentos de rendimentos a profissionais autônomos - pessoas físicas - e das



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10140.001224/00-61
Acórdão nº. : 102-45.782

retiradas pró-labore dos sócios da empresa, logo, rendimentos sujeitos à tributação em dois tempos: no momento em que recebidos – pela fonte pagadora – e, ao final do ano-calendário, na declaração de ajuste anual. A conclusão do feito foi em 23 de junho de 2000, enquanto reporta-se a fatos jurídicos ocorridos durante o ano-calendário de 1995.

Evidente que muito tempo transcorreu entre a conclusão dos fatos geradores da incidência tributária nas pessoas físicas dos beneficiários e a data em que encerrada a fiscalização e lavrado o competente Auto de Infração.

Apesar do Decreto n.º 1041, de 11 de janeiro de 1994, em seu artigo 919, § único, determinar responsabilidade à fonte pagadora pelo imposto que deveria ter sido descontado, e transferi-la aos beneficiários mediante comprovação da efetiva tributação na declaração de ajuste destes, tal determinativo, que tem lastro no Decreto-lei 5844/43, artigo 103, não deve ser aplicado a partir do momento em que concluído o fato gerador do tributo.

A fonte pagadora nem sempre permanece responsável pelo tributo que deixou de ser recolhido. Esse determinativo decorre do artigo 128 do CTN:

“Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.” (Grifei)

Nos casos em que o rendimento caracteriza-se pela tributação definitiva e a responsabilidade pelo desconto e recolhimento é a ela atribuída, a exigência fiscal, sempre, recairá sobre a mesma, uma vez que o beneficiário não tem qualquer obrigação de inserir os valores percebidos no campo daqueles tributáveis, dado o caráter de exclusividade na fonte a ele inerente. No entanto,



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10140.001224/00-61
Acórdão nº. : 102-45.782

quando se sujeitar o rendimento à tributação em dois tempos, na fonte e declaração, a obrigação da fonte pagadora, quanto à retenção, extingue-se a partir do momento em que se conclui o fato gerador do tributo para o beneficiário.

Esta última posição decorre do surgimento da obrigação tributária principal, prevista no artigo 113 do CTN, em decorrência da conclusão do fato gerador do tributo. Nesse momento é definido o “*quantum*” de imposto devido em decorrência dos atos e fatos jurídico-tributários ocorridos no ano-calendário de referência. A responsabilidade pelo recolhimento do tributo que deixou de ser efetuado, agora, já não é mais da fonte pagadora, pois constitui obrigação principal do beneficiário.

“Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.”

O fato gerador do Imposto de Renda das Pessoas Físicas é do tipo denominado complexivo ou periódico, que vai se formando ao longo do ano-calendário, e se completa ao final do último dia desse período. No dizer de Luciano Amaro, em Direito Tributário Brasileiro, 8.^a Ed., Saraiva, 2002, p. 258, “é um acontecimento que se desenrola ao longo de um lapso de tempo, tal qual uma peça de teatro, em relação à qual não se pode afirmar que ocorra no fim do último ato; ela se completa nesse instante, mas ocorre ao longo do tempo, sendo inegável o relevo das várias situações desenvolvidas durante o espetáculo para a contextura da peça. Assim também uma partida de futebol só termina com o apito final do árbitro, mas ela ocorre ao longo do tempo, sendo indispensável, para definição do resultado, verificar o que aconteceu durante todo o jogo.”



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10140.001224/00-61
Acórdão nº. : 102-45.782

Como já citado, o feito cuidou do imposto de renda que deveria ter sido descontado pela fonte pagadora no momento dos pagamentos de rendimentos a profissionais autônomos - pessoas físicas - e das retiradas pró-labore dos sócios da empresa, portanto submetidos à tributação na fonte e na declaração por determinação legal contida no artigo 7.º da lei n.º 7713, de 22 de dezembro de 1988, que trata da tributação na fonte, e nos artigos 10 e 11 da lei n.º 8134, de 27 de dezembro de 1990, que determinam a incidência anual e a compensação dos valores retidos.

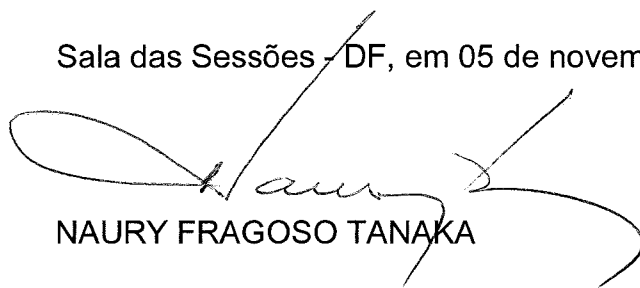
Assim, a partir do final do último dia do ano-calendário em que percebidos tais rendimentos, a responsabilidade pelo tributo passou da fonte pagadora ao beneficiário.

A Administração Tributária manifestou seu entendimento sobre o assunto através do Parecer Normativo n.º 1, de 24 de setembro de 2002, no qual o crédito tributário decorrente da ausência da retenção pela fonte pagadora deve ser exigido da pessoa dos beneficiários, após 31 de dezembro, no caso de pessoas jurídicas, e após a entrega da Declaração de Ajuste Anual, para pessoas físicas.

Devo salientar que não se constata no processo qualquer intimação à fonte pagadora para que esta informasse quanto à tributação na pessoa física dos beneficiários.

Assim, considerando que foi devidamente justificada a posição deste Relator, voto no sentido de não acolher as alegações contidas na peça recursal mas dar provimento ao pedido final de afastamento da incidência tributária em face dos motivos já explicitados.

Sala das Sessões - DF, em 05 de novembro de 2002.



NAURY FRAGOSO TANAKA



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 10140.001224/00-61

Acórdão nº : 102-45.782

VOTO VENCEDOR

Conselheiro LUIZ FERNANDO OLIVEIRA DE MORAES, Relator Designado

Discordo *permissa venia* do eminente Relator. A meu sentir, em que pesem as respeitáveis opiniões em contrário, não socorre a Recorrente o argumento de que a responsabilidade do recolhimento cabia ao beneficiário do rendimento, porque sua responsabilidade como fonte pagadora cessaria com o transcurso do prazo para apresentação da declaração anual de ajuste por aquele.

A sujeição passiva das obrigações tributárias decorre da lei e, na espécie, vem definida no art. 919 do RIR/94, *verbis*:

"Art. 919. 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. 984, além dos juros de mora pelo atraso, calculados sobre o valor do imposto que deveria ter sido retido, sem obrigatoriedade do recolhimento deste."

A interpretação dessa disposição que se me afigura mais condizente com a sistemática do imposto de renda e tem prevalecido nesta Câmara é a seguinte: a) até a apresentação da declaração de ajuste pelo beneficiário, a fonte pagadora é responsável única pelo imposto devido como antecipação que não tenha retido; b) apresentada a declaração de ajuste pelo beneficiário, nela incluídos e oferecidos à tributação os rendimentos, cujo imposto não foi retido pela fonte pagadora, a responsabilidade pelo imposto é daquele, mas juros e multa de mora recaem apenas nesta; c) apresentada a declaração de ajuste pela pessoa física,



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 10140.001224/00-61

Acórdão nº : 102-45.782

sem a inclusão dos rendimentos cujo imposto não foi retido pela fonte pagadora (hipótese dos autos), a responsabilidade pelo imposto é compartilhada por ambos, pois vedar-se a exigência do imposto, bem assim das penalidades cabíveis, de um ou de outro, resultaria em considerar que tanto a falta de retenção na fonte, como a omissão dos rendimentos tributáveis na declaração, são meras faculdades e não obrigações legais de cada um dos sujeitos passivos.

Tais as razões, voto por negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 05 de novembro de 2002.

LUIZ FERNANDO OLIVEIRA DE MORAES