



MINISTÉRIO DA FAZENDA

VRM...

Sessão de 14 de abril de 1989

ACÓRDÃO Nº CSRE/01-0.877

Recurso nº RP/106-0.054

Recorrente : FAZENDA NACIONAL

Recorrida: Sexta Câmara do Primeiro Conselheiro de Contribuintes

SUJEITO PASSIVO: EMILIANO JOSÉ DAS NEVES

IRPF - ABATIMENTOS DA RENDA BRUTA - ENCARGOS DE FAMILIA - DEPENDENTES - NETOS QUE O CONTRIBUINTE CRIE OU EDUQUE.

Poderá ser admitida, a título de encargos de família, importância equivalente à do abatimento relativo a dependente, para cada menor de 21 (vinte e um) anos, pobre, que o contribuinte crie ou eduque, compreendendo, portanto, o neto, inclusive naqueles casos em que este último é filho de mãe solteira, sem recursos, e que, também ela, vive em companhia do abatente. A circunstância de não constar na declaração de rendimentos do sujeito passivo o valor despendido em relação à educação do menor não inviabiliza a possibilidade do abatimento.

IR FONTE - COMPENSAÇÃO DO IMPOSTO DEVIDO NA DECLARAÇÃO COM O RETIDO NA FONTE - CASO DE CONDOMÍNIO.

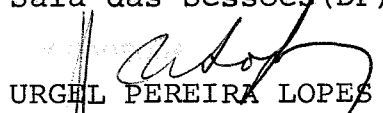
Quando o locatário for pessoa jurídica e efetuando esta a retenção do imposto de renda relativo ao aluguel de mina de propriedade de um condomínio, cada condômino poderá compensar, proporcionalmente ao aluguel que recebeu, o imposto respectivo que foi descontado pela fonte pagadora, desde que obedecidos os demais dispositivos legais pertinentes.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela FAZENDA NACIONAL:

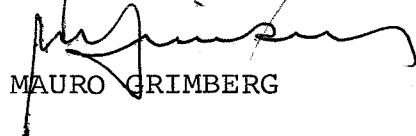
v.v

ACORDAM os Membros da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado, vencido o Cons. Benedito Onofre Evangelista, que dava provimento parcial para excluir da tributação a importância de Ncz\$ 9,93 (Cz\$ 9.932,43).

Sala das Sessões (DF), em 14 de abril de 1989.


URGEL PEREIRA LOPES - PRESIDENTE


ANTONIO DA SILVA CABRAL - RELATOR


MAURO GRIMBERG - PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL

Participaram, ainda, do presente julgamento os seguintes Conselheiros: JOSÉ EDUARDO RANGEL DE ALCKMIN, JACINTO DE MEDEIROS CALMON, WALDEVAN ALVES DE OLIVEIRA, LOURIERDES FIUZA DOS SANTOS, CARLOS WALBERTO CHAVES ROSAS, MARIAM SEIF, LUIZ ALBERTO CAVA MACEIRA e GERALDO VIEIRA. Ausente justificadamente o Cons. SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 10630/000.107/87-74

RECURSO Nº: RP/106-0.054

ACÓRDÃO Nº: CSRF/01-0.877

RECORRENTE Nº: Fazenda Nacional

RECORRIDA : Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes

SUJEITO PASSIVO: EMILIANO JOSÉ DAS NEVES

R E L A T Ó R I O

O Procurador da Fazenda Nacional interpôs recurso especial para a Câmara Superior de Recursos Fiscais, com fundamento no art. 3º, inciso I, do Decreto nº 83.304/79, inconformado com a decisão da Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, prolatada no julgamento do Recurso nº 49.274, e que foi objeto do Acórdão nº 106-0.522, de 24.05.88, em cuja ementa se lê o seguinte:

"IRPF - ABATIMENTOS DA RENDA BRUTA - NETOS DE DECLARADOS COMO DEPENDENTES - Dúvida sanável sobre dependência de descendente direito e menor não autoriza a presunção plena e suficiente para manutenção da glosa do respectivo abatimento. À vista dos Autos, deve prevalecer a presunção contrária que favorece o Declarante.

IRPF - COMPENSAÇÃO DO IMPOSTO DEVIDO NA DECLARAÇÃO COM O RETIDO NA FONTE - No caso específico deve ser concedida, por se tratar de imposto, sobre os mesmos rendimentos, efetivamente retido, recolhido e rateado, antes da Repartição consultada baixar normas em contrário."

Tratava-se, naquela ocasião, de analisar feito rela-

7.

h

cionado com lançamento suplementar em razão de duas infrações apontadas pela repartição, ao revisar, internamente, a declaração do sujeito passivo referente ao exercício de 1986, ano-base de 1985.

A primeira matéria dizia respeito ao fato de o contribuinte ter abatido da renda bruta, na referida declaração, valor equivalente a dois dependentes, que, na realidade, eram seus netos, filhos de mãe solteira e que eram sustentados, juntamente com a mãe deles, pelo abatente. O julgador de primeira instância entendeu incabível o abatimento pela circunstância de o contribuinte não ter provado que observou os procedimentos previstos na Lei nº 6.697/79, Código de Menores. A Câmara recorrida, ao contrário, entendeu caracterizarem os netos hipótese de "menores pobres", que o contribuinte criava e educava.

A segunda matéria em discussão dizia respeito ao fato de o sujeito passivo ser condômino de direito de exploração de mina e ter cedido esses direitos, junto com os demais condôminos, para uma pessoa jurídica, todos recebendo "royalties" pelo arrendamento, na proporção de sua participação no direito de exploração. O imposto de renda era descontado na fonte, pela pessoa arrendatária, em nome do síndico do condomínio. No caso, o sujeito passivo entendeu que, tendo ele oferecido à tributação o equivalente a 10% do aluguel pago pela arrendatária, teria direito a proceder, igualmente, ao desconto do imposto que fora pago na fonte, também na proporção de 10% do valor descontado. A re-partição lançadora negou esse direito de compensação, já que o imposto tinha sido descontado apenas em nome do síndico. A Câmara recorrida houve por bem reconhecer esse direito à compensação, uma vez que não havia dúvida sobre o fato mesmo do desconto, os documentos fornecidos pelo síndico a cada condômino especificavam o montante que coube a cada um e o valor equivalente do im-posto de renda retido na fonte. Além do mais, só posteriormente é que a Fazenda veio a regular e a disciplinar situações desta espécie.

Em relação à glosa de abatimentos, primeira maté-ria em discussão, criticou o Recorrente a posição da Câmara re-

7-

corrida, que não viu razão para excluir os netos do declarantes, sabendo-se que o avô é um segundo pai, no caso é o único, de vez que a filha, mãe de seus netos, é solteira, mora em sua companhia e não tem rendimentos. Essas observações feitas pelo então Relator da matéria constam de uma simples observação aposta no Formulário da Declaração de Rendimentos, sem qualquer prova de sua veracidade. Esses dados foram repassados por uma funcionária do Serviço de Tributação. Por isso, reportou-se o Procurador ao voto do Relator vencido, segundo o qual: "...há que se registrar não ter sido comprovado nos autos a dependência econômica e o estado de pobreza dos menores." Além disso, criar e educar pressupõe viver sob o mesmo teto, fornecendo alimentos, roupas, material escolar, assistência médica e remédios, condições estas que ficaram incomprovadas pelo contribuinte. Isto sem contar o fato de nenhum abatimento ter sido feito a título de instrução, apesar de os menores se acharem em idade escolar.

Quanto à glosa de compensação do imposto retido na fonte, mencionou o Recorrente as palavras do Relator Vencido, segundo o qual: "...ficou comprovado nos Autos que, à época, a própria Receita Federal ainda não tinha tomado as medidas, pelas quais, posteriormente, se posicionou. Doutro lado, ficou comprovado que o imposto compensado foi retido e foi efetivamente rateado tendo o Recorrente incluído em sua Declaração do exercício, os rendimentos correspondentes." Reportou-se, ainda, à afirmação do Relator vencido, no sentido de que o imposto de renda na fonte não se referiu ao contribuinte e sim ao Condomínio da Mina de Grafite do Boqueirão da Salvação. O pagamento foi levado a efeito pela Nacional de Grafite Ltda., na forma do art. 7º do Decreto-lei nº 1.642/68, uma vez que o condomínio não é pessoa jurídica. O condômino Milton Ferraz de Souza, na condição de Síndico do Condomínio, recebia royalties da Nacional de Grafite, em nome do condomínio, com o imposto já retido na fonte, e, após deduzir as despesas verificadas no mês, repartia o líquido entre os condôminos. O síndico emitia, ao final do ano, um documento comprovante dos rendimentos pagos a cada um dos condôminos, no qual registrava, também, o valor do imposto retido na fonte, preocupando-se em demonstrar no verso do documento que o imposto foi retido pela fonte pagadora e não pelo condomínio. Caracteriza-se, pois, a impossibilidade de o contribuinte compensar o imposto de fonte, já

7.

Acórdão nº-CSRF/01-0.877

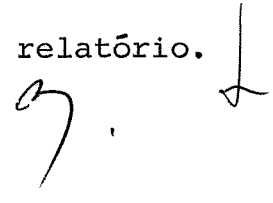
que o tributo não fora retido em seu nome e sim do condomínio.

Às fls. 185 encontra-se o despacho do Presidente da Câmara, dando seguimento ao recurso.

Às contra-razões se encontram às fls. 190 e seguintes. O sujeito passivo reportou-se, inicialmente, ao fato de a anotação em sua declaração de rendimentos ter sido feita por funcionária do Ministério da Fazenda, que revisou sua declaração e se algum erro houve a responsabilidade seria da funcionária que fez tal anotação, inclusive assinando essa anotação. Além disso, o MANUAL DE ORIENTAÇÃO expedido pela própria SRF para o exercício de 1986, não deixa qualquer dúvida, ao entender que podem ser dependentes: "f) NETOS E BISNETOS MENORES OU INVÁLIDOS, SEM ARRIMO DOS SEUS PAIS." Quanto ao fato de não ter relacionado as despesas com esses dependentes, afirma que não o fez porque não há obrigação alguma de fazê-lo.

Quanto à compensação do imposto de renda retido na fonte, lembra que o fato incontestado é que houve retenção e o contribuinte recebeu a menor justamente porque lhe foi descontado o imposto de renda na fonte. Haveria enriquecimento ilícito da Fazenda, caso não permitisse ao sujeito passivo compensar-se dessa retenção que foi levada a efeito. A Delegacia da Receita Federal em Governador Valadares foi informada pela NACIONAL DE GRAFITE LTDA. de que ela, empresa informante, apesar de conhecer as participações dos vários comproprietários da Mina de Grafite do Boqueirão da Salvação, não fazia os descontos a cada um, fazendo-os, bem como os respectivos pagamentos, ao administrador da mina, para posterior repasse.

É o relatório.



V O T O

Conselheiro ANTONIO DA SILVA CABRAL

O recurso preenche os requisitos para sua apresentação, pelo que passo, de imediato, à análise do mérito.

I - ABATIMENTOS DA RENDA BRUTA - DEPENDENTES - NETOS.

Quer se queira, quer não, o juiz tem função criada do direito, máxime quando a lei é lacunosa. É impossível pensar em Direito sem relacioná-lo com o processo, com o fato concreto. Por isso é que o direito substantivo principia sempre pela ação, nos tribunais, a fim de que o caso concreto tenha solução imediata. Daí os romanos terem distinguido o JUS, que representa a substância do Direito, da LEX, que é simplesmente a forma de expressão do direito. A LEX nada mais é do que jus positum pela autoridade, sempre depois de os casos terem aparecido no seio da comunidade.

Em alemão, a palavra "lei" é tida como Gesetz, do verbo setzen, que significa "pôr", "colocar". A lei, para os alemães, é algo posto pela autoridade para a obediência de todos. Não menos significativa é a palavra inglesa statute, que, de longe, lembra a tradicional posição romana do stare decisis, pois o que se vai cristalizando nos tribunais acaba, depois, por se tornar, na maioria das vezes, imposição.

Foi essa dicotomia, aliás, que fez o direito anglo-saxão considerar o domínio da Common-law e o domínio da equity, que nada mais é do que cópia da distinção entre o jus civile, que representava o direito posto, e o jus honorarium, que compunha o direito vivido nos tribunais. Não é de hoje, portanto, que se faz distinção entre Direito (jus) e normas emandas do poder soberano (lex). Já dizia PACCHIONI (Breve Historia del Imperio Romano, Madrid, 1944, págs. 115 e segs.) que foi o dualismo entre o jus civile e o jus praetorium que fez a grandeza do direito romano. Na verdade, as resoluções ditadas pelos magistrados romanos, e, mais precisamente, pelo pretor, é que foram a causa deste vasto

7. sk

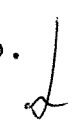
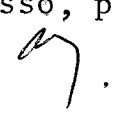
repertório do Direito que constitui o chamado direito romano. Ora, o jus honorarium estava baseado na técnica do precedente. O pretor, ao assumir o cargo, ditava as normas que haveria de seguir na apreciação dos casos que seriam apresentados. Cada pretor, por outro lado, consevava as normas ditadas pelo seu antecessor. O instituto denominado edictum perpetum era aquele que cada novo magistrado renovava formalmente, mas sempre repetindo as normas de seu antecessor. Quando algum pretor editava normas diversas, falava-se, então, em edictum repentinum.

O total do edito do pretor que era adotado pelo pretor seguinte formava o que os estudiosos denominam de edictum translativum, e foi este que veio a constituir o núcleo das normas que passaram a compor, através dos tempos, o chamado direito substantivo. Daí o velho ditado: ex facto oritur jus, pois sempre se encontra na gênese do Direito o próprio fato concreto a exigir solução jurídica.

Inclinei-me a mencionar estas noções propedêuticas que nos ensinaram nos bancos acadêmicos porque estamos numa sessão com um caso concreto para o qual não existe lei específica, pois nada está dito especificamente, a respeito do abatimento de netos e a questão que se propõe a este Colegiado é a de saber se os netos poderiam compor a categoria dos chamados "dependentes" do contribuinte, na hipótese de serem por ele sustentados e mantidos.

Duas teses se apresentam como conflitantes: de um lado, o voto vencido foi no sentido de não ter ficado comprovado nos autos a dependência econômica e o estado de pobreza dos menores em questão, além do fato de a lei supor que o contribuinte crie e eduque o menor, o que não acontece no caso em julgamento; de outro, o voto vencedor entendeu que se deve partir do princípio de que o imposto de renda pago por quem participa de uma família tem como base não pessoa física, mas a unidade familiar e não há dúvida de que, no caso, o fato de o contribuinte sustentar os netos, que nem sequer conheciam o pai, é motivo suficiente para que estes sejam considerados dependentes.

Passo, pois, à análise do caso concreto.



II - O PRINCÍPIO DA UNIDADE FAMILIAR

Entendo válido o argumento do voto vencedor, no sentido de que o imposto de renda do casal é baseado no princípio da unidade familiar. Isto porque o direito brasileiro é herdeiro do direito romano, calcado na idéia do paterfamilias como chefe de uma pequena comunidade. Lá se vão os anos em que o marido era considerado "cabeça-do-casal", mas a tradição romana continua, não tendo se diluído, ainda, o princípio da unidade familiar. Tanto isto é verdade, que para efeitos do imposto de renda os ganhos de todos os familiares concorrem para a formação da chamada "renda bruta" do casal e, por outro lado, os gastos que essa comunidade tem com a manutenção, saúde, instrução, etc. de cada membro da família influirão nos abatimentos e descontos previstos para se chegar à renda tributável da célula familiar.

A primeira regra, pois, a ser obedecida é a do art. 5º do RIR/80:

"Na constância da sociedade conjugal, os cônjuges terão seus rendimentos tributados em conjunto, inclusive as pensões de que tiverem gozo privativo."

Para não me demorar em longas considerações, passo, de imediato, ao tema relativo aos encargos de família e, para tanto, invoco o art. 70 do RIR/80, segundo o qual:

"Art. 70 - Poderão ser abatidos da renda bruta os encargos de família, à razão de Cr\$ para o outro cônjuge e idêntica importância para cada filho menor de 21 (vinte e um) anos, ou inválido, filha solteira, viúva sem arrimo ou abandonada sem recursos pelo marido, descendente menor ou inválido, sem arrimo de seus pais."

No caso em julgamento não só a própria filha do contribuinte como também os filhos desta se enquadram na norma invocada. Pelo que consta dos autos, a filha do contribuinte se encontrava só, com dois filhos, e foi acolhida em casa de seu pai. Às fls. 42 a repartição atestou residirem na casa do contribuinte "sua filha solteira sem rendimentos próprios e seus dois fi-

7.

8

lhos." Ora, se o contribuinte abrigava a em sua casa a filha solteira, sem rendimentos, e os dois filhos dela, portanto, sem arrimo dos pais, não há dúvida de que não só a filha como os netos pesavam sobre seus ombros e consumiam parte de seus ganhos com o sustento deles.

Não há dúvida de que faziam parte de uma mesma unidade familiar: a do contribuinte.

Objeta-se com o disposto no art. 70, § 1º, alínea "b", do RIR/80, cujo texto é o seguinte:

"§ 1º - Poderão ser abatidas, também, a título de encargos de família:

.....

b) Importância equivalente ao abatimento relativo a dependente, para cada menor de 21 (vinte e um) anos, pobre, que o contribuinte crie e eduque, o qual para efeito do imposto sobre a renda, é equiparado a filho."

Argumenta-se que a lei exige não só a criação, mas a educação. Ora, no caso em julgamento não há provas de que o contribuinte tenha despendido qualquer verba com a instrução dos netos.

Esta matéria já se acha superada. Nesta CSRF foi objeto do Acórdão nº CSRF/01-0.041, cujo Relator, o Conselheiro Pedro Martins Fernandes, assim se manifestou:

"Os abatimentos a título de encargos de família foram criados pela legislação do imposto sobre a renda, desde os seus primórdios, com o objetivo de permitir ao contribuinte subtrair, no cálculo da renda líquida, as despesas normais com a manutenção de seus dependentes, entre as quais as de alimentação, diversão, educação, habitação, higiene, transporte, vestuário, etc.

Tais abatimentos eram, pois, vistos de dois ângulos distintos: o das pessoas que eram consideradas dependentes e o das despesas que englobavam tais abatimentos.

As pessoas consideradas dependentes eram, ini

7

h

Acórdão nº-CSRF/01-0.877

cialmente o cônjuge e os filhos, posteriormente abrangendo também os ascendentes, irmãos e descendentes, menor pobre e a companheira, sempre atendidos os requisitos legais.

Como os presentes autos versam sobre a matéria, cabe lembrar que o menor pobre passou a ser considerado encargo de família a partir da Lei nº 154, de 25.11.47, cujo artigo 1º nº 20 acrescentou ao artigo 20 do Decreto-lei nº 5.844, de 23.11.43, o § 6º, de seguinte teor:

"§ 6º é lícito ao contribuinte deduzir como encargo de família, à base de Cr\$ (padrão monetário da época), cada criança pobre que comprovadamente, nos termos do regulamento, crie E eduque, desde que não reúna as condições jurídicas para adotá-las". (os destaques são nossos)

Como vemos, as condições eram as de que fosse (1) criança pobre, (2) criada e educada pelo contribuinte (3) impossibilitado este juridicamente de a adotar.

Consolidado esse dispositivo na alínea "h" do artigo 20 do RIR/56, aprovado pelo Decreto nº 40.702, de 31.12.56, foi o mesmo alterado pelo artigo 64 da Lei nº 3.470, de 28.11.58, ficando assim redigido:

"art. 20. Da renda bruta ... será permitido abater:

h) importância equivalente ao abatimento relativo a filho, para cada menor de dezoito anos, pobre, que o contribuinte crie E eduque. (os destaques não são do original).

As modificações introduzidas foram (1) quanto ao valor, elevando-o, pelo padrão monetário da época de Cr\$ para Cr\$ (2) quanto à idade do atendido pela substituição da expressão criança por menor de 18 anos, e (3) a supressão da referência à impossibilidade jurídica da adoção pelo contribuinte.

Era evidente a preocupação do legislador de vincular o direito ao abatimento à criação E educação da criança (ou menor) pobre, tendo em vista que, para os demais dependentes o mesmo se exigia, ou seja a dependência econômica representada pela obrigação do contribuinte de arcar as despesas de alimentação, diversão, educação, habitação, higiene, transporte vestuário, etc.

Entretanto, com a promulgação da Lei nº 4.357,

de 16.07.64, houve reflexos nos abatimentos a título de encargos de família, pelo deslocamento das despesas com a educação, em virtude da criação de abatimento específico, destinado a atender as despesas com instrução do contribuinte e de seus dependentes, entre estes os "menores de 18 anos que crie e eduque" conforme dispõe o artigo 15 da citada lei. (os destaques não são do original).

Ainda pelo § 2º do artigo 3º da Lei nº 4.862,
de 29.11.65,

"É equiparado, para todos os efeitos legais relativamente ao imposto de renda aos filhos legítimos, legitimados, naturais, reconhecidos e adotivos o menor pobre, que o contribuinte crie e eduque." (os destaques não são do original)

Tal equiparação permitiu, entre outras coisas, que fosse considerado encargo de família normalmente até os 21 anos, e, quando cursar universidades, até 24 anos, e também quando tendo rendimentos próprios, estes sejam incluídos na declaração do contribuinte.

O desdobramento das despesas consideradas em
cargos de família em despesas de criação ou
manutenção e de educação produziria, como
de fato produziu efeitos na legislação futu
ra, o que veio a acontecer com o Decreto-lei
nº 401, de 31.12.68, cujo artigo 6º e seu § 2º tem o
seguinte teor:

"Art. 6º. O abatimento anual por dependente é de Cr\$ (quatro mil e quinhentos cruzeiros). § 2º. Contribuinte que crie OU eduque menor pobre tem direito ao abatimento anual relativo a dependente." (os destaques não são do original)

Ao promover a substituição da conjunção adi-
tiva E pela conjunção alternativa OU, o le-
gislador introduziu flagrante modificação ,
pois enquanto aquela indica cumulatividade
de condições, esta assinala duas condições
reciprocamente excludentes.

Isto significa que, enquanto na legislação anterior exigia-se a satisfação cumulativa das condições de criar E educar o menor pobre, na nova era suficiente o cumprimento de apenas uma delas, ou seja, criar OU educar, para fazer jus ao gozo do abatimento a título de encargo de família.

Essa situação, porém, veio a sofrer restrição com o § 3º do artigo 6º do Decreto-lei nº 401, de 31.12.68, que foi acrescido pelo artigo 1º do Decreto-lei nº 484, de 03.03.69, estabelecendo que:

Acórdão nº-CSRF/01-0.877

"§ 3º. O contribuinte que edueque menor pobre, sem atender simultaneamente às outras despesas com a sua manutenção, abaterá o efetivamente despendido, até o limite anual para dependente". (os destaques não são do original)

Tal restrição implicou na exigência de comprovação da importância efetivamente despendida com a educação do menor pobre, e, pela natureza das despesas, no seu conseqüente deslocamento para abatimento com despesas com instrução ao invés de abatimentos a título de encargos de família.

A exigência de comprovação criada pela norma sob exame explica-se pelo fato de a educação, entendida como ensino, instrução ou transmissão de conhecimentos, menos do que a criação, significando alimentação, sustento manutenção, implica em morar com o contribuinte.

Além do mais, a residência do menor pobre com o contribuinte leva à presunção de que a este cabe o ônus das despesas normais com a manutenção daquele, ou seja, aquelas resultantes da alimentação, diversão, educação, habitação, higiene, transporte, vestuário, etc., ao passo que sendo a residência do menor pobre diferente da do contribuinte, a prova do ônus deste em relação às citadas despesas não goza mais da presunção, estando sujeita à efetiva comprovação dos dispêndios efetuados, como atualmente o exige a legislação.

Idêntica orientação seguiu o legislador ao editar o Decreto-lei nº 1.493, de 07.12.76, cujo artigo 4º prescreve que:

"Art. 4º. Poderão ser abatidas da renda bruta, ... as despesas feitas com a instrução do contribuinte, de seus dependentes e dos menores que crie OU edueque..." (os destaques não são do original)

Neste caso também foram permitidos abatimentos das despesas com instrução do menor pobre que o contribuinte apenas crie ou somente edueque, substituindo-se, igualmente, as condições cumulativas pelas reciprocamente excludentes, embora, de fato, se possa afirmar que o contribuinte que edueque menor pobre que crie, está, simultaneamente criando E educando esse menor.

Nestas condições pode-se concluir que condições cumulativas (criação e educação) dão direito a abatimentos cumulativos (encargos

7. h

de família e despesas com instrução), e que condições excludentes (criação ou educação), ensejam apenas o abatimento correspondente não excluído (criação ou educação)."

Nem se perca de vista que educar é palavra derivada do latim, educere, em cujo êtimo está o sentido de ducere ex, isto é, tirar de um lado e levar para o outro. Educar é retirar o indivíduo do estado natural e torná-lo capaz de conviver em sociedade. Educar não é apenas fornecer "instrução" a alguém, mas sobretudo, "formar" alguém para a vida. O Emílio, de Rousseau, não frequentou universidade e nem grandes colégios. Ninguém mais concorda com a tese do filósofo francês, segundo a qual o homem em estado natural é melhor do que o homem que passou pelo estágio da educação, pois não há mais quem defenda ser o homem essencialmente bom e a sociedade o corromper.

Hã, ainda, o entendimento da própria repartição, conforme salientou o sujeito passivo em suas contra-razões. A administração tributária já firmou posição sobre a filha separada judicialmente, constando, na "Pergunta 715" do Manual "perguntas e Respostas", relativo ao Exercício de 1986, o seguinte:

"715. Pode ser considerada encargo de família a filha separada judicialmente, que vive em casa dos pais e é sustentada por eles, visto não receber pensão alimentícia nem ter rendimentos próprios ?

A legislação brasileira admite que a filha, de qualquer idade, solteira, viúva, sem arrimo ou abandonada sem recursos pelo marido, seja considerada como encargo de família de seus ascendentes. A filha separada judicialmente sem receber pensão alimentícia e sem ter meios de prover à própria subsistência, assemelha-se à abandonada sem recursos pelo marido. Assim, presentes as condições acima descritas, admite-se que ela seja considerada como encargo de família de seus pais, enquanto perdurar essa situação. Contudo não é defeso à autoridade lançadora, em caso de dúvida, questionar sobre a validade e comprovação que julgar necessárias."

Ora, se a filha "casada" e que, portanto, teria direito de acionar o marido, desde que viva às expensas de seus pais pode ser considerada como dependente, o que não dizer

7.

1

da filha que nem sequer chegou a se casar ?

O abatimento relativo a netos também é uma questão de lógica e de bom senso. Se o contribuinte pode abater, em sua declaração, os gastos que tenha realizado com a criação e educação de um simples "menor pobre", o que não dizer de um menor que, além de ser "pobre", ainda é seu "neto", sangue de seu sangue?

Com muita propriedade o Manual, acima citado, assim se refere a netos:

"684. Quais são as condições para que os dependentes econômicos sejam considerados como encargo de família, para fins de abatimento da renda bruta?

As condições são as seguintes:

.....

6) Irmãos, netos, bisnetos.

- Menor de 21 anos, sem arrimo dos pais e sem rendimentos próprios ou, se os perceber, faça declaração em conjunto com o responsável;

- maior de 21 anos e até 24 anos, sem arrimo dos pais, se estiver cursando estabelecimento de ensino superior e não auferir rendimentos próprios suficientes para seu sustento, e faça declaração em conjunto com o responsável;

- maior de 21 anos, incapacitado física e/ou mentalmente, sem arrimo dos pais e sem rendimentos próprios ou, se os perceber, faça declaração em conjunto com o responsável."

Ora, se a própria administração admite que os netos sejam considerados como dependentes, por que glosar-se o contribuinte que agiu de acordo com orientação da própria Secretaria da Receita Federal ?

Há um outro particular a ser considerado. A repartição envidou esforços para saber se realmente era verdade que a filha e o neto viviam com o contribuinte. Às fls. 42 do processo encontra-se anotação da servidora encarregada da revisão da declaração do sujeito passivo no sentido de que obtivera,

por telefone, confirmação no sentido de que o contribuinte vivia com sua filha solteira sem rendimentos próprios e seus dois filhos. Nada mais foi feito nem nada mais se exigiu do contribuinte.

No caso em julgamento, não sabendo como provar a dependência dos dois netos, o contribuinte juntou ao processo as certidões de nascimento respectivas. O julgador singular não aceitou tal prova acrescentando que "... a documentação comprobatória de dependência que não sejam a esposa, os filhos legítimos, legitimados, naturais reconhecidos e adotivos, terá que observar os procedimentos da Lei nº 6.697/79 - código de menores." Pergunta-se: que lei fixou tal exigência? O erro da repartição, na verdade, consistiu em fazer o lançamento só porque os dependentes eram "netos".

A Câmara recorrida julgou o caso com acerto!

IMPOSTO DE FONTE E CONDOMÍNIO

A segunda questão em julgamento se relaciona com o fato de o sujeito passivo ser legítimo proprietário de parte equivalente a 10% do condomínio de mina de grafite, cujo direito de lavra foi arrendado pelo síndico a uma pessoa jurídica. Os rendimentos do arrendamento eram pagos ao síndico do condomínio e depois rateados entre os condôminos. A retenção do imposto de renda na fonte era efetuada pela empresa arrendatária e o síndico emitia um documento para ser anexado à declaração de rendimentos dos demais condôminos.

Também aqui impõe-se elaborar solução construída, pois a lei não determina como se deve proceder em casos semelhantes. A própria administração tributária já teve suas dúvidas e, no referido Manual de Orientação relativo ao exercício de 1986, assim fixou seu entendimento:

"449 - Como proceder quando o imóvel locado pertence a mais de uma pessoa física?

Quando o imóvel locado pertencer a mais de uma pessoa física, em condomínio (não em comumhão), o contrato de locação deverá discriminar a percentagem do aluguel que cabe a ca

3.

J

da proprietário condômino. Caso não conste no aluguel no contrato essa cláusula, recomen - da-se fazer um aditivo ao mesmo, para que te nha plena validade no que se refere aos efei tos fiscais. Quando o locatário for pessoa jurídica, deverá efetuar a retenção na fonte, e o limite mensal de isenção (Cr\$ 550.000 no ano-base de 1985) aplica-se aos rendimentos auferidos individualmente pelos condôminos, não ao valor total pago. Anualmente, a pes soa jurídica locatária deverá fornecer com provante do rendimento que coube a cada um, com indicação do respectivo valor retido na fonte. (ADN 02/79)."

Ora, os envolvidos no caso em julgamento procuraram pautar seu procedimento de acordo com a própria orientação fazen dária e não há como, agora, pretender-se punir quem, antes, con sultou a repartição como proceder. A consulta de fls. 39 demons tra a boa fé do contribuinte.

Quem abre o RIR/80 verá que o primeiro artigo deter mina que as pessoas físicas domiciliadas ou residentes no Brasil, titulares de disponibilidade econômica ou jurídica de renda e que tiverem a renda líquida anual acima do limite de isenção legal são contribuintes do imposto de renda. Isto significa, por princí pio, que não se tributam os rendimentos pelo seu valor bruto, mas dá-se ao contribuinte a faculdade de abater aquilo que represen ta gasto ou despesa para a obtenção do rendimento que deverá ser oferecido à tributação.

Mais ainda: o art. 89 do RIR/80, ao determinar que as pessoas físicas ficarão sujeitas ao imposto calculado sobre a renda líquida (art. 86) mediante a aplicação de alíquotas progres sivas, permite sejam abatidas do total apurado, para fins de res tituição do imposto ou cobrança de diferença do tributo, entre ou tras, a importância que houver sido descontada, nas fontes, cor respondente a imposto retido, como antecipação, sobre os rendi mentos incluídos na declaração.

Ora, no caso presente o contribuinte incluiu em sua declaração o que lhe foi atribuído pelo síndico: 10% do valor do aluguel com o abatimento das despesas necessárias para a per cepção deste rendimento. Logo, cabia-lhe utilizar-se do direito que lhe confere a lei em relação à compensação do imposto de ren

7.

h

da na fonte.

Ainda que o desconto tenha sido feito pela pessoa jurídica arrendatária em nome do síndico, a este não cabia a dedução da importância global do imposto de renda na fonte, pois o síndico não suportou o ônus total do imposto. Além do mais, para que o síndico tivesse direito à compensação do total do imposto retido na fonte seria necessário que ele tivesse oferecido à tributação toda a importância objeto do desconto, o que não aconteceu.

Por conseguinte, se ao síndico não era dado aproveitar-se do montante integral do imposto de renda descontado na fonte e se aos demais condôminos também não fosse reconhecido tal direito haveria locupletamento ilícito por parte do fisco.

Além disso, se a repartição lançadora não permitiu que o condômino compensasse a parte do imposto de renda que lhe cabe, por força da participação no condomínio, cada condômino acabaria pagando imposto duas vezes: uma na fonte e outra na declaração.

Com razão o contribuinte, ao alegar que o fisco teria usado de lógica se, ao lado do não reconhecimento de seu direito de proceder à compensação do imposto de renda que fora descontado na fonte reconhecesse a não obrigação, por outro lado, de oferecer à tributação os respectivos rendimentos.

O procedimento do sujeito passivo, no caso em julgamento, foi lógico: se ofereceu à tributação o equivalente a 10% dos ganhos com royalties pelo arrendamento da mina, também tinha direito de compensar o equivalente a 10% do imposto de renda descontado na fonte por ocasião do recebimento desses rendimentos. Como a lei não prevê forma específica, bem apreciou a questão a Câmara recorrida.

É bem verdade que o contribuinte não obedeceu à orientação constante da pergunta 846 do Manual de Perguntas e Respostas, que diz o seguinte:

7.

2

"846. A antecipação do aluguel do imóvel, posuído em condomínio, foi efetuada em nome de um dos condôminos. Pode o outro condômino incluir na sua declaração o valor do imposto incidente sobre sua parte?

Não. Sempre que ocorrer a hipótese de condomínio ou outra qualquer em que deve ser o rendimento incluído obrigatoriamente em uma declaração, total ou parcialmente, o contribuinte deverá diligenciar no sentido de efetuar a retenção de forma correta, preenchendo os DARFs com nome, CPF, endereço e valor do imposto que caiba a cada um. No caso, somente aquele em cujo nome foram efetuados os recolhimentos poderá compensar em sua declaração o valor do imposto antecipado."

Entendo que esta orientação é apenas uma forma de se proceder, mas não a única. Foi a solução mais consentânea achada pela repartição fiscal, mas deve ser levada a efeito cum grano salis, pois se trata de mera orientação administrativa.

Note-se que o Manual não citou a lei em que apóia a resposta. Se não existe lei específica, entendo que a Câmara recorrida procedeu com justiça ao se ater ao conteúdo econômico do fato, deixando de lado uma forma jurídica, que, de resto, nem tem base legal.

Quando, ao início deste voto, me reportei à diferença entre o JUS e a LEX foi justamente para lembrar que os tribunais têm colaborado para temperar o rigorismo das repartições, que estão sempre apegadas à letra da lei e criam, hoje como ontem, "regras" que não constam da lei para impor obrigações aos cidadãos.

No caso, a frase "... o contribuinte deverá diligenciar no sentido de efetuar a retenção de forma correta, preenchendo os DARFs com nome, CPF, endereço e valor do imposto que caiba a cada um", é uma frase ambígua e de difícil execução, na prática. Sua desobediência, por não implicar em violação de lei, mas de mera norma administrativa, teria, quando muito, sanção de ordem administrativa, mas não, como quer o Fisco, sanção de ordem tributária, proibindo-se o contribuinte de compensar um imposto que ele realmente pagou, só porque não obedeceu a uma orientação de manual.

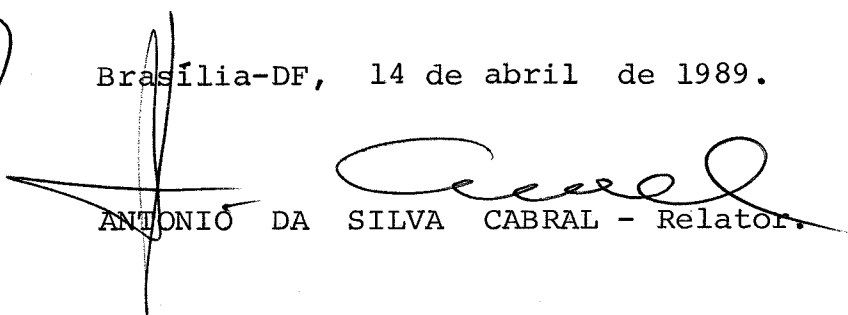
7.

cl

Muitas vezes tenho pendido a favor do fisco quando percebo que o contribuinte se utilizou de uma forma jurídica para esconder a realidade econômica. Assim, embora alguém tenha celebrado um contrato de doação e, até, o tenha registrado em Cartório, se na realidade celebrou contrato de compra e venda, entendo se deve deixar de lado a forma jurídica da doação para se ater ao conteúdo econômico da compra e venda. Quando, por outro lado, o contribuinte não obedece a meras formalidades administrativas, não posso concordar em que se esqueça a realidade tributária para se ater ao mero formalismo, que, de resto, não está previsto em lei.

Assim sendo, voto no sentido de se negar provimento ao recurso.

Brasília-DF, 14 de abril de 1989.



ANTÔNIO DA SILVA CABRAL - Relator.