



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10850.001632/99-00
Recurso nº : 129.808
Matéria : IRPF - Ex(s): 1996
Recorrente : WILSON RIBEIRO DE CARVALHO
Recorrida : DRJ em RIBEIRÃO PRETO - SP
Sessão de : 22 DE AGOSTO DE 2002
Acórdão nº : 106-12.817

PRELIMINAR – DECADÊNCIA – O prazo decadencial não se dá a partir das datas de competência das verbas recebidas, mas sim da ocorrência do fato gerador, da disponibilidade econômica da renda.

PRELIMINAR – INSUBSISTÊNCIA DO AUTO DE INFRAÇÃO LEGISLAÇÃO APLICÁVEL – O lançamento deve reportar-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação, regendo-se pela Lei então vigente.

RESPONSABILIDADE DA FONTE PAGADORA – A fonte pagadora é responsável pela retenção do imposto de renda da pessoa física, porém, a partir do momento no qual o contribuinte apresenta a sua Declaração de Ajuste Anual, ele está obrigado a oferecer todos os seus rendimentos tributáveis à imposição legal, com o fim de determinar a efetiva base de incidência do tributo.

RENDIMENTOS RECEBIDOS ACUMULADAMENTE. DECISÃO JUDICIAL. - O imposto de renda incide sobre o total dos rendimentos recebidos acumuladamente, por força de decisão judicial, no momento do seu recebimento.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA. DECISÃO JUDICIAL. - Embora a fonte pagadora tenha deixado de efetuar a retenção do imposto, tributam-se com as penalidades do lançamento de ofício os rendimentos recebidos, por força de decisão judicial, de pessoa jurídica.

RENDIMENTOS ISENTOS – a isenção prevista no inciso XIV do art. 6º da Lei nº 7.713/88. abrange os proventos de aposentadoria, que não é o caso em discussão.

MULTA DE OFÍCIO. - O descumprimento da obrigação tributária, verificado em procedimento fiscalizatório, acarreta a cobrança do imposto devido, com os acréscimos de multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento) sobre o valor deste e juros de mora, calculados à taxa Selic.

RENDIMENTOS ISENTOS - Para o gozo de benefícios à isenção são necessários ao cumprimento dos requisitos legais.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por WILSON RIBEIRO DE CARVALHO.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10850.001632/99-00
Acórdão nº. : 106-12.817

ACORDAM os Membros da Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, pelo voto de qualidade, REJEITAR a preliminar de decadência e, no mérito, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Sueli Efigênia Mendes de Britto, Orlando José Gonçalves Bueno, Edison Carlos Fernandes e Wilfrido Augusto Marques.


ZUELTON FURTADO
PRESIDENTE


LUIZ ANTONIO DE PAULA
RELATOR

FORMALIZADO EM: 26 SET 2002

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros ROMEU BUENO DE CAMARGO e THAÍSA JANSEN PEREIRA.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10850.001632/99-00
Acórdão nº. : 106-12.817

Recurso nº. : 129.808
Recorrente : WILSON RIBEIRO DE CARVALHO

RELATÓRIO

Wilson Ribeiro de Carvalho, já qualificado nos autos, recorre a este Conselho de Contribuintes da decisão prolatada pelo Delegado da Receita Federal em Ribeirão Preto – SP, constante das fls. 119/126, da qual foi cientificado em 26/06/2001 (“AR” fl.134), por intermédio do recurso voluntário protocolado em 23/07/2001 – fls. 135/150.

Contra o contribuinte foi lavrado o Auto de Infração – Imposto de Renda Pessoa Física, de fls.01/04, exigindo-lhe o crédito tributário no valor total de R\$ 32.189,85, sendo: R\$ 12.768,18 de imposto, R\$ 9.845,54 de juros de mora (calculados até 30/06/1999) e R\$ 9.576,13 de multa de ofício de 75% (passível de redução), correspondente ao exercício de 1996, ano-calendário de 1995, em virtude da constatação da seguinte infração:

**1- OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOAS
JURÍDICAS**

Omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica, decorrentes de trabalho com vínculo empregatício, através de Ação Trabalhista impetrada contra o Inamps, tendo a contribuinte recebido rendimentos tributáveis em 09/06/95, cujos valores não foram tributados, conforme restou comprovado no Termo de Constatação de fls. 37, que é parte integrante do Auto de Infração, juntamente com o demonstrativo de cálculo do 13º salário, de fl. 36.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10850.001632/99-00
Acórdão nº. : 106-12.817

Fato Gerador:
30/06/1995

Valor Tributável
R\$ 48.000,69

Multa
75%

Enquadramento Legal:
Art. 1º a 3º e §§ da Lei nº 7.713/88;
Arts. 1º a 3º, da Lei nº 8.134/90;
Arts. 7º e 8º, da Lei nº 8.981/95.

Às fls. 05/38, consta a juntada dos documentos produzidos durante a ação fiscal.

Cientificado o contribuinte do lançamento por via postal em 19/07/99, conforme "AR" de fl. 40.

Em impugnação tempestivamente apresentada em 16/08/99 (fls. 41/53) e instruída com os documentos de fls. 55/115, o autuado se insurgiu contra a exigência, apresentando em sua defesa os argumentos que estão devidamente relatados, em síntese, na r. decisão, ou seja:

- preliminarmente, que a sentença que determinou o pagamento do valor lançado não é definitiva, ou seja, não transitou em julgado, assim não haveria disponibilidade jurídica e conseqüentemente não teria ocorrido o fato gerador; para comprovar, anexou diversos documentos (fls. 55/62);
- quanto ao mérito: a legislação anterior à Lei nº 7.713, de 1988, previa que os rendimentos lançados podiam ser distribuídos proporcionalmente aos anos a que se referem à remuneração; dessa forma entendia que a tributação do valor recebido deveria

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10850.001632/99-00
Acórdão nº. : 106-12.817

- se reportar a cada ano correspondente à formação do rendimento e, como a ação trabalhista refere-se ao período de 1988 a 1992, que o valor referente ao ano de 1988 não pode mais ser lançado, pois já foi alcançado pela decadência, sendo esse procedimento o previsto pela Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (CTN – art. 144), que determina que a tributação reporta-se à data de ocorrência do fato gerado;
- o fiscal autuante, ao calcular o valor correspondente ao 13º salário, contido no valor total da ação, mediante a aplicação de uma regra de três simples, não foi fiel ao CTN, art. 142, que define o lançamento de crédito tributário, haja vista que não apurou o valor real de 13º salário;
 - foi induzida em erro, pois o imposto de renda deveria ter sido retido pela fonte (que não o fez, de acordo com a Guia de Retirada à fl. 60 e planilha Cota/Atualização à fl. 61), conforme dispõe a Lei nº 8.541, de 23 de dezembro de 1992, art. 46;
 - para ratificar, apresentou cópia de requerimento à 1ª Junta de Conciliação (fl. 63), pedindo informações sobre se houve ou não retenção de imposto e se foi seguido o Provimento nº 01/93 da Corregedoria Geral da Justiça do Trabalho (fl. 62), que determina que o servidor da Justiça encarregado de expedir a guia de recolhimento do depósito (GR) deve nela discriminar o valor do imposto de renda a ser recolhido pelo devedor, por este calculado e conferido pelo serventuário; como resposta obteve “nada a deferir” (fl. 64);
 - se a fonte tivesse pago as quantias tempestivamente, os valores retidos a título de imposto de renda seriam consideravelmente menores, sendo assim, pediu que o auto de infração seja considerado insubsistente; para corroborar anexou, às fls. 65/68, acórdão do Tribunal Regional do Trabalho da 15ª Região, em que dá provimento parcial a Agravo de Petição em caso semelhante de retenção de imposto de renda;

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10850.001632/99-00
Acórdão nº. : 106-12.817

- a Lei nº 7.713/88, art. 12, que determina que os rendimentos recebidos acumuladamente são tributados no mês de recebimento do rendimento, não poderia embasar o auto de infração, pois aquele artigo não foi citado nos autos;
- é portador de moléstia grave e, portanto, o rendimento é isento;
- depositou o valor do crédito tributário lançado para suspender sua exigibilidade, conforme Darf. à fl. 61;
- com relação à multa de 75%, considera-a confiscatória, alegando que o fato de ter declarado o rendimento o livraria da multa de ofício, cabendo somente multa de mora, e que não foram concedidos os 20 dias de prazo para pagamento espontâneo dos tributos, constante na Lei nº 9.430, de 26 de dezembro de 1996, art. 47.

Face às considerações apresentadas pela impugnante e os fatos descritos no Auto de Infração, a autoridade julgadora "a quo", considerou procedente o lançamento, nos termos da Decisão DRJRPO/Nº 621, de 16 de março de 2001, fls. 119/126, que contém a seguinte ementa:

"Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF.

Ano-calendário: 1995

*Ementa: RENDIMENTOS RECEBIDOS ACUMULADAMENTE .
DECISÃO JUDICIAL.*

O imposto de renda incide sobre o total dos rendimentos recebidos acumuladamente, por força de decisão judicial, no momento do seu recebimento.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA. DECISÃO JUDICIAL.

Embora a fonte pagadora tenha deixado de efetuar a retenção do imposto, tributa-se com as penalidades do lançamento de ofício os rendimentos recebidos, por força de decisão judicial, de pessoa jurídica.

MULTA DE OFÍCIO. RENDIMENTOS OMITIDOS.

Legal a aplicação da multa de ofício quando rendimentos tributáveis são omitidos ou declarados como se isentos fossem.

Lançamento Procedente"

19

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10850.001632/99-00
Acórdão nº. : 106-12.817

Cientificado da decisão de primeira instância, em 26/06/2001 ("AR" – fl. 134), o recorrente interpôs, tempestivamente (23/07/2001), o recurso voluntário de fls. 135/150, instruído pelos documentos de fls. 151/164, no qual demonstra sua irresignação contra a decisão supra ementada, apresentando os mesmos argumentos já anteriormente esposados em sua peça impugnatória, acrescentando ainda, o que se segue:

- com o advento da Lei nº 7.713/88, o direito a um crédito, cujo numerário ainda não se encontra de fato em seu poder, não é suficiente para que se considere ocorrido o fato gerador do imposto, já que a partir dessa Lei as pessoas físicas sujeitam-se ao regime de caixa;
- como pode a mesma pessoa (União) exigir que se restitua valor recebido, alegando que não pertence à recorrente e por outro lado lançar e cobrar imposto de renda sobre esse valor, justificando-se que o mesmo pertence e é rendimento da recorrente. Isso é no mínimo ridículo. Inclusive, constando na Intimação de cobrança o encaminhamento do débito para cobrança executiva;
- estão hoje sobre sua cabeça duas espadas, primeira, vai ser executada para devolver quantia recebida, e, segunda, vai ser executada para satisfazer pagamento de imposto sobre a mesma quantia que recebeu, com a argumentação de ser rendimento tributado;
- nem todo dinheiro que se recebe é rendimento. No caso em concreto, recebeu o dinheiro, intenta, é óbvio, que esse numerário não tenha que ser devolvido, porém está sendo compelida a fazê-lo;
- transcreve ementa do Acórdão CSRF/01-0.8820/88 – da Câmara Superior de Recursos Fiscais;
- diz a autoridade julgadora que ocorreu o fato gerador. Entretanto, assim não entende, uma vez que o fato gerador não ocorreu porque a situação jurídica não está definitivamente constituída – "o litígio não acabou";



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10850.001632/99-00
Acórdão nº. : 106-12.817

- se a sentença tivesse transitado em julgado, a situação jurídica estaria definitivamente constituída, o fato gerador teria ocorrido e mesmo que a parte vencida tivesse intentado ação rescisória, a situação não se alteraria, o que não é o caso em questão, como já exaustivamente demonstrado;
- o fato gerador do imposto com relação ao ano-base de 1988, se ocorrido, deve obedecer ao regime vigente naquela época, e o imposto deve ser cobrado nos exatos períodos em que eram devidos, independentemente do efetivo recebimento do rendimento;
- a Lei nº 7.713/88 não pode determinar que seja cobrado imposto sobre fatos geradores preteridos, como pretende a autoridade julgadora "a quo". Ao contrário do que expôs na r. decisão, o lançamento descumpriu sim o art. 144 do CTN;
- a Lei nº 7.713/88 que entrou em vigor após o prazo para apresentação da declaração do ano de 1988, não pode modificar o regime daquele ano, sob pena de malferir os sagrados princípios da anterioridade e da irretroatividade da Lei;
- a mistura de regimes (1988 e a partir de 1989) num só auto de infração inviabiliza o lançamento, tornando-o insubsistente, pois se devido o crédito tributário, o lançamento deveria ter sido efetuado cobrando-se o imposto nos meses a que competiam as verbas. Não se pode alegar que o art. 12 da Lei nº 7.713/88 determina que os rendimentos recebidos acumuladamente devem ser tributados no mês do recebimento, pois, como se observa no Auto de Infração, esse artigo em nenhum momento foi mencionado pelo autuante;
- "*contra fatos não há argumentos*", tanto que a autoridade julgadora absteve-se de falar sobre esse assunto;
- há que ser reformada a decisão que não acatou o argumento de que os rendimentos não podem ser tributados em razão da doença grave que o acometeu e o afastou das funções antes da percepção daquela quantia. A condição para a isenção já existia, até muito antes e só não ocorreu a aposentadoria, por ser funcionário público,

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10850.001632/99-00
Acórdão nº. : 106-12.817

havendo a necessidade da obediência da Lei nº 8.112/90, que estabelece que a aposentadoria por invalidez só ser concedida após afastamento para tratamento de saúde por 24 meses;

- se houver tributo a recolher, há que se levar em conta que foi induzido a erro, nada justificando a aplicação dessa multa confiscatória. O informe de rendimentos do ano, a fonte pagadora não informou esse pagamento, razão entender não ter incorrido em nenhuma penalidade que justificasse a aplicação dessa multa de 75%.

À fl. 165, consta o documento comprobatório do recolhimento do Depósito Recursal de que trata o § 2º do art. 33 do Decreto nº 70.235, de 06/03/1972, com redação dada pelo artigo 32 da Medida Provisória nº 2.176-79, de 23/08/2001.

É o Relatório.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10850.001632/99-00
Acórdão nº. : 106-12.817

VOTO

Conselheiro LUIZ ANTONIO DE PAULA, Relator

O recurso é tempestivo e preenche as demais formalidades legais, dele tomo conhecimento.

Preliminar, **insubsistência do Auto de Infração**. Incabível o argumento de que o auto de infração é insubsistente uma vez que houve: *“a mistura de regimes (1988 – Decreto-lei nº 5.844/43 e a partir de 1989 – Lei nº 7.713/88) num auto só”*.

Decadência verbas de 1988, recebidas em 1997 - Com relação à preliminar argüida pelo recorrente de que teria transcorrido o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário das verbas relativas ao ano-base de 1988.

Não lhe assiste razão, uma vez que não se pode aplicar as regras de tributação vigentes à época em que as verbas eram devidas, pois conforme dispositivo previsto no art. 144 do Código Tributário Nacional, aprovado pela Lei nº 5.172/66, dispõe que o lançamento deve reportar-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação, regendo-se pela lei então vigente. Ora, o fato gerador ocorreu em **1995**, quando do recebimento dos valores provenientes da Ação Trabalhista por força de decisão judicial, assim, a legislação de regência era a descrita no Auto de Infração, não podendo prosperar a preliminar de insubsistência do Auto por conter num só auto, em conjunto, rendimentos pertinentes em 1988 e após 1989.

Em relação ao prazo decadencial argüido pela recorrente também não pode prosperar, pois como já anteriormente esposado, este não se dá a partir das datas de competência das verbas, mas somente a partir da ocorrência do fato gerador que se deu em 1995 e o Auto de Infração foi dado conhecimento ao recorrente em 19/07/99. Portanto, não houve a decadência.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10850.001632/99-00
Acórdão nº. : 106-12.817

O Auto de Infração, de fls. 01/04, demonstra de maneira muito clara os motivos que levaram ao lançamento de ofício das verbas recebidas pelo beneficiário, em decorrência de ação trabalhista de caráter salarial, sobre as quais não incidiu imposto retido na fonte.

O lançamento em tela deve-se ao fato da contribuinte não ter oferecido à tributação os valores recebidos em 09/06/1995, em decorrência de ação trabalhista proposta contra o antigo Instituto Nacional de Assistência Médica da Previdência Social (Inamps).

Não resta dúvida alguma de que rendimentos relativos aos anos anteriores, recebidos por força de decisão judicial, devem ser oferecidos à tributação, ainda quando a parte vencida propõe ação rescisória, e são tributáveis no mês de seu recebimento, que no caso em concreto se deu em 09/06/1995.

O art. 43 do CTN (Lei nº 5.172/66) dispõe que o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a disponibilidade econômica ou jurídica, sendo que a disponibilidade econômica decorre de recebimento do valor que se vem a acrescentar ao patrimônio do contribuinte, fato efetivamente ocorrido, conforme demonstrado no documento de fl. 33 (Recibo) e confirmado pelo recorrente em diversas oportunidades, como se segue:

"..Os rendimentos recebidos em 09/06/95, no valor líquido de R\$ 48.000,69 – que não foram tributados, como aduz o Sr. Agente Fiscal – correspondem à importância recebida pela impugnante, resultante de reclamação trabalhista, Processo nº 1.221/89-8,...", e ratificado na peça recursal."

O renomado tributarista Hugo de Brito Machado assim se manifestou:

"Já a disponibilidade jurídica decorre do simples crédito desse valor, do qual o contribuinte passa a juridicamente dispor, embora este não lhe esteja ainda nas mãos."(Curso de Direito Tributário – 2001 – Malheiros Editores – pág. 263)

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10850.001632/99-00
Acórdão nº. : 106-12.817

O que não é o caso em discussão, haja vista a caracterização da disponibilidade econômica, já anteriormente descrita.

Já o art. 116 do Código Tributário Nacional define o momento em que se considera realizado o fato gerador. Estabelece o citado dispositivo que, quando se cuida de situação de fato (caso em concreto), considera-se ela ocorrida desde o momento em que se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios. Se for uma situação jurídica (que não é caso, uma vez que houve o efetivo recebimento dos valores) considera-se o fato gerador realizado no momento em que esteja definitivamente constituída essa situação, nos termos das normas jurídicas a ela aplicáveis.

Nada obstante as previsões contidas no art. 116, as leis que criam cada tributo podem definir em que momento se considera realizado o respectivo fato gerador. Assim, não há como prosperar os argumentos da defesa de que não ocorreu o fato gerador.

Verifica-se que, de acordo com o art. 3º da Lei nº 8.134, de 27 de dezembro de 1990, é devido o recolhimento do Imposto sobre a Renda à medida que o rendimento for auferido, em períodos mensais, momento em que a lei atribui à fonte pagadora a responsabilidade pela retenção e pelo recolhimento do tributo.

Dispõe o aludido dispositivo:

**Art. 3º - O imposto de renda na fonte, de que tratam os artigos 7º e 12 da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, incidirá sobre os valores efetivamente pagos no mês.*

Diz o art. 144 do CTN que o lançamento deve reportar-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação, regendo-se pela lei então vigente, ainda que tenha sido posteriormente modificada ou mesmo revogada. A regra corresponde, agora especificamente no terreno da aplicação, no tempo, das normas que regem o lançamento tributário, àquela constante do art. 105 do Código. A

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10850.001632/99-00
Acórdão nº. : 106-12.817

legislação que rege o lançamento, portanto, é aquela da data do fato gerador (Junho/95). Assim, não há que se falar em outra legislação (verbas de 1988), pois no fato gerador está devidamente caracterizada a sua ocorrência em 1995.

Os beneficiários de rendimentos tributáveis, a seu turno, estão obrigados a submeter o montante recebido ao lançamento espontâneo do imposto, ao término do período-base, mediante a Declaração Anual de Ajuste. Nela deve estar contemplada a universalidade dos valores recebidos, quando, após o cálculo do imposto devido, será deduzido do valor deste o montante já eventualmente retido pela fonte pagadora. Tal obrigação — inconfundível com a atribuída ao responsável pela retenção — determina que o titular dos rendimentos faça o recolhimento do total do imposto devido no ano-base, se não há dedução qualquer a ser feita. A respeito, estabelece o art. 12 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991:

“Art. 12. - As pessoas físicas deverão apresentar anualmente declaração de ajuste, na qual se determinará o saldo do imposto a pagar ou valor a ser restituído”.

Têm-se, então, que a obrigação da fonte de reter e recolher o tributo não exclui a do contribuinte de proceder à inclusão dos valores recebidos na Declaração de Ajuste, efetuando o lançamento anual, que deve contemplar todos os rendimentos relativos ao período-base.

Ressaltando-se, por oportuno, que o § 4º do art. 3º da Lei nº 7.713/88, dispõe:

“O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução.

(...)

§ 4º - A tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título”.

D

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10850.001632/99-00
Acórdão nº. : 106-12.817

O art. 45, do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 1.041/94, cujas bases legais são as Leis nº 4.506/64, art. 16, 7.713/88, art. 3º, § 4º e 8.383/91, art. 74, assim dispõe:

"São tributáveis os rendimentos provenientes do trabalho assalariado, as remunerações por trabalho prestado no exercício de empregos, cargos e funções, e quaisquer proventos ou vantagens percebidos, tais como:

I - salários, ordenados, vencimentos, soldos, soldadas, vantagens, subsídios, honorários, diárias de comparecimento, bolsas de estudo e de pesquisa, remuneração de estagiários;

....

X - verbas, dotações ou auxílios, para representações ou custeio de despesas necessárias para o exercício de cargo, função ou emprego".

A metodologia aplicada pela fiscalização não é uma aproximação da realidade, mas sim o cálculo exato da quantia correspondente ao 13º salário. Se o fisco já possuía os valores atualizados até 31/01/93, a nova atualização até a data do recebimento é implementada pela aplicação de índices uniformes sobre aquele valor anteriormente atualizado, o que implica em que o quantum referente ao 13º salário permanecerá na mesma proporção que se estabeleceu em 21/01/93.

A jurisprudência firmada neste Tribunal Administrativo quanto à matéria (responsabilidade tributária) desenvolveu-se no sentido da ilegalidade dos lançamentos efetuados na fonte pagadora, se a previsão da tributação na fonte se dá por antecipação do imposto devido na declaração de ajuste anual de rendimentos e se a ação fiscal ocorrer após a entrega desta declaração anual do beneficiário.

Nesse sentido, o Acórdão nº 104-17.323, da lavra do ilustre Conselheiro Nelson Mallmann, que, peço vênias para reproduzir, diz o seguinte:

"...

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

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10850.001632/99-00
Acórdão nº. : 106-12.817

Assim, tem-se que no caso específico do imposto de renda retido na fonte a título de antecipação vejo que a responsabilidade atribuída à fonte pagadora não afasta o cumprimento da obrigação tributária pelo beneficiário.

Diz o Código Tributário Nacional:

“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 e este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da respectiva obrigação.”

Fica claro portanto, que o próprio Código Tributário admite que mesmo havendo a figura de um terceiro responsável pelo cumprimento da obrigação tributária, nada impede que o fisco exija do próprio contribuinte a satisfação do crédito tributário.

De fato, a lei atribuiu a terceiro – no caso a fonte pagadora – a responsabilidade pela retenção do imposto a título de antecipação do devido na declaração. No entanto, há de se observar que esta responsabilidade não persiste “ad eternum”.

Ora, encerrado o exercício em que foi realizado o pagamento e, mais ainda, transcorrido o prazo para entrega da declaração de rendimentos do beneficiário, não vejo como perdurar a responsabilidade atribuída à fonte pagadora.

Isto porque, tratando-se de situação em que fica afastado o cumprimento da obrigação pelo contribuinte, o encerramento do exercício e o decurso do prazo para a entrega da declaração afastam a responsabilidade da fonte pagadora.

Nesta ordem de idéias, o procedimento de ofício ocorrido após a entrega da declaração deve considerar que aquele imposto devido à fonte passa a ser exigido junto aos demais rendimentos apurados no curso do ano-calendário respectivo, cabendo ao beneficiário incluí-los no rol dos demais rendimentos e oferecê-los à tributação através da declaração anual.

Comungo-me, da mesma forma, entre os que defendem a tese de que eventual omissão da fonte pagadora no recolhimento de imposto de renda não afasta a responsabilidade do beneficiário dos respectivos rendimentos.

Meu entendimento é de que a atribuição de responsabilidade pelo pagamento de imposto de renda à fonte pagadora, autorizada pelo art. 45, parágrafo único do CTN, submete-se à disposição geral sobre responsabilidade tributária contida no art. 128 do mesmo diploma legal, *verbis*:

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10850.001632/99-00
Acórdão nº. : 106-12.817

“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” (grifo meu)

Atento ao comando legal de hierarquia superior, a legislação ordinária do imposto de renda contempla tanto hipótese de responsabilidade exclusiva da fonte pagadora, como de responsabilidade compartilhada com o contribuinte. Em sendo o fato gerador a disponibilidade de rendimentos decorrentes de rendimentos recebidos de pessoa jurídica, espécie dos autos, não se exime o contribuinte de responsabilidade, pois, a teor do art. 8º da Lei nº 8.383, de 1991, o valor do imposto retido na fonte durante o ano-base será considerado redução do apurado na declaração de rendimentos e a exceção especificamente conferida ao décimo terceiro salário confirma o caráter de regra geral daquele tratamento tributário.

É este também o entendimento consagrado pela Secretaria da Receita Federal, por intermédio da Instrução Normativa SRF nº 49/89, consoante a qual são contribuintes do imposto de renda todas as pessoas físicas residentes ou domiciliadas no País, nos termos da legislação do imposto de renda, que auferirem rendimentos tributáveis, seja por incidência na fonte, seja por serem submetidos à tributação na declaração.

Aceitar que se exima a contribuinte da responsabilidade por não oferecer rendimentos à tributação sob o argumento de que a fonte pagadora não os tributou, é cancelar interpretação que leva ao absurdo de reconhecer como válido o erro de direito. Sob este ponto de vista, o contribuinte estaria escusado de cumprir a lei porque lhe seria lícito desconhecer a natureza tributável dos rendimentos, por conta de equívoco da fonte pagadora.

À fls. 55/56 consta a juntada da certidão nº 090/99 expedida pelo Diretor da Secretaria do Tribunal Regional do Trabalho da 15ª Região, onde consta:

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10850.001632/99-00
Acórdão nº. : 106-12.817

“...
A sentença transitou em julgado em 09.10.90 (3ª feira).”

A responsabilidade por tais infrações (omissão de rendimentos) independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos seus efeitos. Significa isso que o propósito almejado pelo agente ao realizar a conduta que infringe a norma tributária é irrelevante.

Os rendimentos auferidos pelas pessoas físicas estão sujeitos ao imposto sobre sob duas formas de tributação, num primeiro momento:

“Art. 1º - As pessoas físicas domiciliadas ou residentes no Brasil, titulares de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza, inclusive rendimentos e ganhos de capital, são contribuintes do imposto de renda, sem distinção da nacionalidade, sexo, idade, estado civil ou profissão (Leis nºs. 4.506/64, art. 1º, 5.172/66, art. 43, e 8.383/91, art. 4º).”

§ 1º - São também contribuintes as pessoas físicas que perceberem rendimentos de bens de que tenham a posse como se lhes pertencessem, de acordo com a legislação em vigor (Decreto-lei nº 5.844/43, art. 1º, parágrafo único, e Lei nº 5.172/66, art. 45).

§ 2º - O imposto será devido à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, sem prejuízo do ajuste estabelecido no art. 93 (Lei nº 8.134/90, art. 2º).”

Num segundo momento.

“Art. 93 - Sem prejuízo do disposto no § 2º do art. 1º deste Regulamento, a pessoa física deverá apresentar anualmente declaração de rendimentos em modelo aprovado pela Secretaria da Receita Federal, na qual se determinará o saldo do imposto a pagar ou o valor a ser restituído” (Lei nº 8.383/91, art. 12).

No caso de rendimentos de trabalho assalariado, o sujeito passivo do imposto de renda na fonte está gravado no Livro III - Imposto de Renda na Fonte, Capítulo VII - Retenção e recolhimento, do mencionado regulamento como:

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10850.001632/99-00
Acórdão nº. : 106-12.817

"Art. 791 - Compete à fonte reter o imposto de que trata este Título, salvo disposição em contrário "(Decreto-lei nº 5.844/43, arts. 99 e 100, e Lei nº 7.713/88, art. 7º, § 1º)."

Em observância as normas contidas na Lei nº 5.172, de 25/10/66, Código Tributário Nacional, ao tratar da responsabilidade tributária, assim disciplinou:

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

Parágrafo único. A lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam."

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

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador:

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei."

"Art. 128 - Sem prejuízo do disposto neste Capítulo, a lei pode atribuir de modo expresse 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."

No caso do imposto de renda na fonte a legislação que obriga as fontes pagadoras a reterem e recolherem o imposto, não exonera ou exclui a responsabilidade do contribuinte e nem lhe atribui caráter supletivo; o imposto retido será considerado como redução do apurado na declaração de rendimentos. Não se pode transferir para a fonte pagadora uma obrigação que era do contribuinte ou seja de fazer sua declaração exata, conforme determina a legislação.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10850.001632/99-00
Acórdão nº. : 106-12.817

Já na hipótese de imposto calculado e devido na declaração de ajuste anual, o sujeito passivo é o beneficiário do rendimento.

Não há uma vinculação entre a obrigatoriedade da fonte PJ ou PF e a obrigatoriedade da inclusão correta dos rendimentos dentro dos títulos previstos na declaração anual; também não existe uma subordinação de uma a outra ou seja a hipótese de se cobrar do beneficiário somente depois de conferido se as fontes pagadoras retiveram corretamente o imposto por ocasião do pagamento.

Colocadas essas premissas, não há como se afastar a responsabilidade da pessoa física pelo imposto não retido pela fonte pagadora.

Nesta linha de raciocínio, vasta é a jurisprudência também das demais Câmaras deste Conselho, competentes para julgar a matéria, podendo-se citar os seguintes Acórdãos 102-43.925; 104-12.238. Também nesse sentido o julgado na Câmara Superior de Recursos Fiscais (Acórdão nº CSRF/01-01.148), conforme fundamentos consubstanciados na ementa a seguir transcrita:

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

Também Sacha Calmon Navarro Coelho, assim preleciona:

"O que retém tributos, não é sujeito passivo "ab initio". É um sujeitado à potestade do Estado. O seu dever é puramente administrativo . Fazer algo para o Estado, em nome e por conta do Estado. Noutras palavras, o dever do retentor de tributos é um dever-de-fazer: fazer a retenção" (Teoria e Prática das Multas Tributárias, Sacha Calmon Navarro Coelho, Forense, Rio de Janeiro, 2ª ed., 1995, p. 100)

Alegou, ainda, em sua defesa que é portador de moléstia grave, conseqüentemente, os rendimentos seriam isentos.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10850.001632/99-00
Acórdão nº. : 106-12.817

Também não pode prosperar esse argumento, uma vez que para o gozo do benefício da isenção previsto na Lei nº 8.541, de 1992, art. 47, era condição inicial que o contribuinte já estivesse aposentado na data da ocorrência do fato gerador, o que não se verifica nos autos, tendo o mesmo aposentado somente em 1997, portanto, somente a partir desse ano faria jus à isenção (se for o caso), desde que atendidos os requisitos legais.

O recorrente, por fim, solicita a dispensa da multa lançada de 75% (setenta e cinco por cento) alegando que, antes de mais nada, ela tem caráter confiscatório; devendo ser aplicado à multa o caráter ressarcitório, e ser de 20% (vinte por cento), uma vez que o recorrente foi induzido a erro.

O Decreto nº 70.235 em seu art. 7º, § 1º, é suficientemente claro ao dispor que, iniciado o procedimento fiscal o contribuinte tem sua espontaneidade excluída, ficando, portanto, sujeito às regras do lançamento de ofício, com a conseqüente aplicação da multa de ofício de 75%, nos termos da legislação vigente, devidamente descrita à fl.04.

A multa de ofício é uma penalidade pecuniária aplicada pela infração cometida – omissão de rendimentos, dessa forma não está amparada pelo inciso IV do art. 150 da Constituição Federal, que ao tratar das limitações do poder de tributar, proibiu o legislador de utilizar tributo com efeito de confisco, apesar de entender que não.

Entendo que não restou dúvida alguma sobre a aplicação da multa de ofício, devidamente exigível nos termos do art. 4º, inciso I, da Lei nº 8.218/91; e art. 44 inciso I, da Lei nº 9.430/96, c/c art. 106 inciso II, alínea "a", da Lei nº 5.172/66, ou seja, caracterizada a hipótese de incidência da penalidade, não cabe à autoridade lançadora senão cominá-la ao contribuinte em atenção ao princípio da responsabilidade objetiva, contida no art. 136 do CTN.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10850.001632/99-00
Acórdão nº. : 106-12.817

A imposição da multa de ofício nos procedimentos fiscais, levados a efeito pela administração tributária, independe da intenção do agente e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato, sendo cabível em qualquer das hipóteses da multa de ofício aplicada (75%).

Por todo o exposto, conheço do recurso por tempestivo e interposto na forma da lei, e voto por REJEITAR as preliminares e, no mérito, NEGAR provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 22 de agosto de 2002


LUIZ ANTONIO DE PAULA