



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº. : 10850.002715/99-62
Recurso nº. : 129.812
Matéria : IRPF - Ex(s): 1998
Recorrente : DAISY APARECIDA CALLEGARI BARBIZAM
Recorrida : DRJ em RIBEIRÃO PRETO - SP
Sessão de : 21 DE AGOSTO DE 2002
Acórdão nº. : 106-12.800

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.

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.

IRPF – LEGITIMIDADE DO SUJEITO PASSIVO – 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.

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.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por DAISY APARECIDA CALLEGARI BARBIZAM.

D

Z

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10850.002715/99-62
Acórdão nº : 106-12.800

ACORDAM os Membros da Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, pelo voto de qualidade, REJEITAR 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 Orlando José Gonçalves Bueno (Relator), Sueli Efigênia Mendes de Britto, Edison Carlos Fernandes e Wilfrido Augusto Marques. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Luiz Antonio de Paula.


ZUELTON FURTADO
PRESIDENTE


LUIZ ANTONIO DE PAULA
RELATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 20 NOV 2002

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

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10850.002715/99-62
Acórdão nº : 106-12.800

Recurso nº : 129.812
Recorrente : DAISY APARECIDA CALLEGARI BARBIZAN

RELATÓRIO

Trata-se de auto de infração, relativamente ao período-base de 1997, exercício de 1998, por omissão de rendimentos de pessoa jurídica, com vínculo empregatício, proveniente de verbas recebidas em ação trabalhista contra a União Federal, à título de "adiantamento PCCS (plano de classificação de cargos e salário)" que, pela decisão de primeira instância judicial, tal verba "assumiram inequívoca feição salarial, passando a compor a remuneração dos obreiros", conforme p.05 destes autos, posto que cuidam ser reajustes conforme índices oficiais sobre a remuneração de janeiro até outubro de 1988, sem natureza indenizatória.

A Contribuinte, tempestivamente, ofereceu sua impugnação alegando, em síntese, o seguinte:

- em preliminar, a não ocorrência do fato gerador, uma vez que o processo ainda não teve sua decisão transitada em julgado, ou seja, ainda não se constituiu em definitiva, ao abrigo do art. 116, inciso II do CTN, razão pela qual ainda não se pode concluir pela disponibilidade jurídico para efeito de tributação do IR;
- quanto ao mérito, inaplicabilidade das novas disposições tributárias para o IRPF estabelecidas na Lei nº 7.713/1988, vez que tal lei somente entrou em vigor em 01 de janeiro de 1989 e que o lançamento referente as verbas de 1998 está decadente;
- imprecisão quanto a matéria tributável;
- falta de retenção, indução ao erro: a própria falha da União Federal em deixar de reter o imposto devido na fonte, em época própria, implicou no pagamento



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10850.002715/99-62
Acórdão nº : 106-12.800

integral, aplicando-se o dispositivo do art. 792, do Decreto n. 1.041/94(RIR), corroborando com citação de acórdão desse E. Conselho;

- erro na apuração da base de cálculo, o que implicou na aplicação de penalidades dos encargos legais por tal falta, agravando a situação do contribuinte, em sede de ação judicial trabalhista;
- discorda da aplicação da multa de 75%, pelo seu caráter confiscatório.

A DRJ de Ribeirão Preto julgou o lançamento procedente, entendendo que o fato da não retenção pela fonte pagadora, não exime da responsabilidade o contribuinte para declarar como tributáveis na declaração de ajuste anual, assim inexistente responsabilidade concentrada exclusivamente na fonte pagadora, em se tratando do IR Fonte de antecipação do apurado em ajuste anual. Quanto a multa, entende que a autoridade fiscalizadora aplicou corretamente a legislação como legitimamente existente. Assevera a digna autoridade que "não há dúvida de que o valor recebido constitui rendimento tributável e o fato de não ter havido retenção de imposto sobre a renda na fonte, não tem o condão de caracterizar aquele pagamento como de indenização isenta, visto que a lei não inscreveu entre as hipóteses isencionais a reposição de perdas salariais, quer sejam elas recebidas amigavelmente ou por meio de decisão judicial, e somente a lei pode estabelecer hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, conforme dispõe o CTN, art. 97"

Cita jurisprudência desse E. Conselho em abono de sua decisão. E se pronuncia quanto a decadência para asseverar que a "contagem do prazo decadencial não se dá a partir das datas de competência das verbas como sugeriu a impugnante. O fato gerador ocorreu em 1997, com a disponibilidade econômica da renda, e o termo inicial da contagem do prazo decadencial coincide com a data da entrega da respectiva declaração de rendimentos. Portanto, não se há de falar em decadência, uma vez que o auto de infração foi lavrado dentro do prazo decadencial".



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10850.002715/99-62
Acórdão nº : 106-12.800

Tempestivamente a Contribuinte ofereceu suas razões de Recurso Voluntário, praticamente reformulando os mesmos argumentos exarados em sua peça de impugnação para requerer a insubsistência da autuação fiscal.

O depósito recursal se verifica a fls. 121.

Eis o relatório.

A handwritten signature in black ink, consisting of a vertical line with a loop at the top and a larger loop at the bottom.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10850.002715/99-62
Acórdão nº : 106-12.800

VOTO VENCIDO

Conselheiro ORLANDO JOSÉ GONÇALVES BUENO, Relator

Por presentes os pressupostos de admissibilidade recursal, dele tomo conhecimento.

Suscita a Recorrente, em sede preliminar, a decadência do direito de lançar o crédito tributário da Fazenda Pública.

Nesse aspecto, não a socorre o direito vigente, haja vista que consta nos autos, em consonância ao disposto no art. 43 do CTN combinado com o art. 173 do mesmo diploma legal, que a disponibilidade econômica restou patente, sendo que a constituição do crédito tributário pode ser exigida, regular e tempestivamente, no prazo legal, vez que o fato gerador ocorreu em 1997, e o auto de infração foi lavrado dentro dos 05 (cinco) anos previstos para o lançamento de ofício.

Portanto, sou por rejeitar a preliminar de decadência tributária.

No mérito, no entanto, me filio ao entendimento de que a responsabilidade pelo recolhimento do tributo devido pelo Contribuinte, sujeito a retenção, é exclusivo da fonte pagadora, no caso presente o INSS, ou mais propriamente, a União Federal (Fazenda Nacional)

A Dra. Misabel Abreu Machado Derzi, em nota ao art. 121 da obra DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO, de Aliomar Baleeiro, p. 724, ed. 11ª, 1999 assevera:



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE**

Processo nº : 10850.002715/99-62
Acórdão nº : 106-12.800

“ A pessoa descrita no pressuposto e que, com ele, tem relação pessoal e direta, será contribuinte, se for posta, no pólo passivo da norma tributária, como titular do dever de pagar o tributo. O contribuinte é, assim, a mesma pessoa que integra o aspecto pessoal da hipótese. Como dado normativo do pressuposto, a pessoa compõe a descrição da hipótese, seu aspecto pessoal. Como dado normativo da consequência, a mesma pessoa compõe a prescrição, atribuição inerente ao aspecto subjetivo da consequência. É natural que o legislador faça coincidir, na mesma pessoa, o aspecto pessoal da hipótese com o subjetivo da consequência, pois é ela que terá tirado proveito econômico do fato. Nos impostos, porque seu comportamento ou situação é indício de capacidade econômica; nos tributos vinculados, porque a atividade estatal (serviço, obra ou exercício do poder de polícia) afeta-a diretamente.

Entretanto, se o legislador, ao invés de eleger um contribuinte, coloca, no pólo passivo da norma tributária uma outra pessoa, diferente daquela partícipe do pressuposto, estaremos diante do responsável. O responsável integra o aspecto subjetivo da consequência, mas não o aspecto pessoal da hipótese.

...
Toda vez que estamos diante da eleição de um responsável por lei, estamos diante de duas normas jurídicas interligadas. A primeira é a norma básica ou matriz, a que já nos referimos anteriormente, que disciplina obrigação tributária principal ou acessória. A segunda é a norma complementar ou secundária, dependente da primeira, que se presta a alterar apenas o aspecto subjetivo da consequência da norma anterior, uma vez ocorrido o fato descrito em sua hipótese. Nesse sentido, podemos falar em hipótese ou fato gerador básico ou matriz e em fato gerador secundário, complementar ou dependente. Se não ocorrer o fato descrito na hipótese de incidência da norma básica ou matriz, ou mesmo ocorrendo e estando extinta a obrigação do contribuinte, então também inexistirá a obrigação do responsável tributário.”

Comenta a douta doutrinadora, o importante é que se aplique o mesmo regime jurídico ao responsável tributário, previsto para a norma básica ou matriz, quer isto dizer, todos os princípios jurídicos que enformam o Direito Tributário.

Nessa ótica, a norma básica, ou comportamental, como ensina o prof. Paulo de Barros Carvalho, se verificou com a disponibilidade econômica à

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10850.002715/99-62
Acórdão nº : 106-12.800

Contribuinte em decorrência de êxito em ação judicial de natureza trabalhista, sendo inegável a existência de dispositivo legal imputando à União o dever, esse complementar, estabelecido em norma secundária, ou de estrutura, adotando a expressão do aludido doutrinador, de reter o imposto devido no ato de pagamento do valor da condenação, e que, por razão desconhecida, não se verificou.

Ora, nos dizeres do prof. Paulo B.Carvalho, a lei não substituiu o sujeito passivo da obrigação tributária, mas o instituiu como responsável pela mesma sujeição passiva, em estrito cumprimento do disposto no art. 121 inciso II do CTN. Em assim se constatando, nestes autos, não há que se cobrar da Contribuinte uma obrigação tributária, estabelecida em lei, que não lhe foi atribuída, mesmo porque não se discute a relação econômica subjacente para se definir tal responsabilidade, mas se aplica a relação jurídica tributária conforme prevista no CTN e no dispositivo legal específico – Lei nº 8.541, de 23/12/1992.

Assim, existindo a lei que impute ao responsável o dever jurídico do pagamento do imposto de renda, não cabe ao intérprete, por criações extra-legais, inserir a expressão “responsabilidade concentrada”, e que caberia a Contribuinte oferecer em sua declaração de ajuste anual. A lei tributária, notadamente, que estabelece a sujeição passiva, não admite interpretações extensivas para atribuir deveres que ela mesma não tenha expressamente previsto. Efetivamente a responsabilidade é única, exclusiva simplesmente porque a lei assim dispôs, e distorcida qualquer interpretação que induza a inteligência precisa do legislador em matéria tributária, mormente na eleição do aspecto pessoal da obrigação tributária em comento. Assim a Lei nº 8.541, de 23/12/1992, dispôs:

“Art. 46. O imposto sobre a renda incidente sobre os rendimentos pagos em cumprimento de decisão judicial será retido na fonte pela pessoa física ou jurídica obrigada ao pagamento, no momento em que, por qualquer forma, o rendimento se torne disponível para o beneficiário”



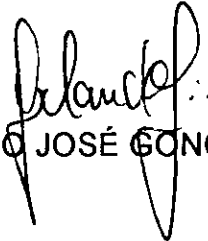
**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10850.002715/99-62
Acórdão nº : 106-12.800

Iniludível tal obrigação decorrente de lei atribuída à União, no caso ora julgado.

Assim, sou para dar provimento integral ao recurso voluntário, reconhecendo o argumento de que a responsabilidade tributária, no presente caso, é nitidamente da União Federal, que, comprovadamente, omitiu-se em seu dever legal.

Sala das Sessões - DF, em 21 de agosto de 2002.



ORLANDO JOSÉ GONÇALVES BUENO

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10850.002715/99-62
Acórdão nº : 106-12.800

VOTO VENCEDOR


Conselheiro LUIZ ANTONIO DE PAULA, Relator Designado

Em que pese às relevantes razões apresentadas pelo ilustre Conselheiro-Relator Orlando José Gonçalves Bueno, entendo que não pode prosperar a pretensão da recorrente.

Na data de 19/09/2002, os autos foram a mim distribuídos para proferir o Voto Vencedor.

Em outros processos análogos, acerca da mesma matéria em discussão, do qual era relator, assim já me manifestei.

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”*.

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 1997, 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 pertinente em 1988 e após 1989. 

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10850.002715/99-62
Acórdão nº : 106-12.800

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 no ano-calendário de 1997 e o Auto de Infração foi dado conhecimento a recorrente em 23/12/99. Portanto, não houve a decadência.

Assim, rejeito as preliminares arçuidas.

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 vênica 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.

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 expresse 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”.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10850.002715/99-62
Acórdão nº : 106-12.800

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*:

*“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

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10850.002715/99-62
Acórdão nº : 106-12.800

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 chancelar interpretação que leva ao absurdo de reconhecer como válido o erro de direito. Sob este ponto de vista, a contribuinte estaria escusada de cumprir a lei porque lhe seria lícito desconhecer a natureza tributável dos rendimentos, por conta de equívoco da fonte pagadora.

Conseqüentemente, caracterizada a hipótese de incidência da penalidade (declaração inexata) não cabe à autoridade lançadora senão cominá-la à contribuinte em atenção ao princípio da responsabilidade objetiva, contida no art. 136 do CTN. (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966).

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:



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10850.002715/99-62
Acórdão nº : 106-12.800

"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:

"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, o 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.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10850.002715/99-62
Acórdão nº : 106-12.800

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 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."

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 da 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 da contribuinte ou seja de fazer sua declaração exata, conforme determina a legislação.

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.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10850.002715/99-62
Acórdão nº : 106-12.800

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 Sacha Calmon Navarro Coelho, assim preleciona:

"O que retém tributos, não é sujeito passivo ab initio. É um sujeito 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)

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

O lançamento em tela deveu-se ao fato da contribuinte não ter oferecido à tributação os valores recebidos em 31/01/1997, 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 31/01/1997.

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

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10850.002715/99-62
Acórdão nº : 106-12.800

recebimento do valor que se vem a acrescentar ao patrimônio do contribuinte, fato efetivamente ocorrido, conforme demonstrados nos documentos de fls. 27/29 (Recibo).

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)

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 às 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.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10850.002715/99-62
Acórdão nº : 106-12.800

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 legislação que rege o lançamento, portanto, é aquela da data do fato gerador (Janeiro/97). Assim, não há que se falar em outra legislação (verbas de 1988), pois no fato gerador está devidamente caracteriza a sua ocorrência em 1997.

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 da 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.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES**

Processo nº : 10850.002715/99-62
Acórdão nº : 106-12.800

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".

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 equivalente ao 13º salário. Se o fisco já possuía os valores atualizados até 31/01/93 (fl. 05), 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 naquela época.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10850.002715/99-62
Acórdão nº : 106-12.800

A 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 a recorrente foi induzida 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 à contribuinte em atenção ao princípio da responsabilidade objetiva, contida no art. 136 do CTN.

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%).

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10850.002715/99-62
Acórdão nº : 106-12.800

Por todo o exposto, conheço do recurso por tempestivo e interposto na forma da lei, e voto por REJEITAR a preliminar argüida e, no mérito, NEGAR provimento.

Sala das Sessões – DF, em 21 de agosto de 2002.


LUIZ ANTONIO DE PAULA