



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10880.021410/95-04
Recurso nº. : 015.113 – *EX OFFICIO* e *VOLUNTÁRIO*
Matéria : IRF - Ano(s): 1992 a 1994
Recorrentes : DRJ em SÃO PAULO – SP e TECNOQUALI INDÚSTRIA E COMÉRCIO
DE PLÁSTICO E COMPONENTES ELETRO-ELETRÔNICOS LTDA.
Sessão de : 25 de julho de 2001
Acórdão nº. : 104-18.092

RECURSO DE OFÍCIO – Os Delegados de Julgamento da Receita Federal recorrerão de ofício sempre que a decisão exonerar o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa de valor total superior a R\$ 500.000,00.

IRF - ANTECIPAÇÃO DO DEVIDO NA DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL - FALTA DE RETENÇÃO - AÇÃO FISCAL APÓS O ANO-BASE DO FATO GERADOR - BENEFICIÁRIOS IDENTIFICADOS - EXCLUSÃO DA RESPONSABILIDADE DA FONTE PAGADORA PELO RECOLHIMENTO DO IMPOSTO DEVIDO - Se a previsão da tributação na fonte se dá por antecipação do imposto devido na declaração de ajuste anual e se a ação fiscal ocorrer após o ano-base da ocorrência do fato gerador, incabível a constituição de crédito tributário através do lançamento de imposto de renda na fonte na pessoa jurídica pagadora dos rendimentos. O lançamento, a título de imposto de renda, se for o caso, deverá ser efetuado em nome do contribuinte, beneficiário do rendimento, exceto no regime de exclusividade do imposto na fonte.

Recurso de ofício não conhecido.

Recurso voluntário provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recursos interpostos pela DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL DE JULGAMENTO em SÃO PAULO e por TECNOQUALI INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PLÁSTICOS E COMPONENTES ELETRO-ELETRÔNICOS LTDA.

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos: I – NÃO CONHECER do recurso de ofício por estar abaixo do limite de alçada; e II – DAR provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10880.021410/95-04
Acórdão nº. : 104-18.092

LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO
PRESIDENTE

NELSON MALLMANN
RELATOR

FORMALIZADO EM: 24 AGO 2001

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros MARIA CLÉLIA PEREIRA DE ANDRADE, ROBERTO WILLIAM GONÇALVES, JOSÉ PEREIRA DO NASCIMENTO, VERA CECÍLIA MATTOS VIEIRA DE MORAES, JOÃO LUÍS DE SOUZA PEREIRA e REMIS ALMEIDA ESTOL.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10880.021410/95-04
Acórdão nº. : 104-18.092
Recurso nº. : 015.113
Recorrentes : DRJ em SÃO PAULO e TECNOQUALI INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PLÁSTICOS E COMPONENTES ELETRO-ELETRÔNICOS LTDA.

RELATÓRIO

O Delegado da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo - SP, recorre de ofício, a este Conselho, de sua decisão de fls. 127/132, que deu provimento parcial à impugnação interposta pelo contribuinte, declarando insubsistente, em parte, o crédito tributário constituído pelo Auto de Infração de fls. 97/111.

Da mesma forma, a atuada TECNOQUALI INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PLÁSTICOS E COMPONENTES ELETRO-ELETRÔNICOS LTDA., contribuinte inscrito no CGC/MF 67.918.664/0001-05, com sede na cidade de São Paulo, Estado de São Paulo, à Rua Mota Pais, nº 102, Vila Ipojuca, inconformado com a decisão de primeiro grau de fls. 127/132, prolatada pela DRJ em São Paulo - SP, recorre a este Conselho pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 136/147.

Contra a contribuinte acima mencionada foi lavrado, em 13/07/95, o Auto de Infração - Imposto de Renda Retido na Fonte de fls. 97/111, com ciência em 13/07/95, exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de 459.114,09 UFIR (referencial de indexação de tributos e contribuições de competência da União - padrão monetário fiscal da época do lançamento do crédito tributário), a título de Imposto de Renda Retido na Fonte, acrescidos da multa de lançamento de ofício de 100% e dos juros de mora de 1% ao mês, calculados sobre o valor do imposto, referente aos anos-base de 1992 a 1994.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10880.021410/95-04
Acórdão nº. : 104-18.092

A exigência fiscal em exame teve origem em procedimentos de fiscalização, onde se constatou falta de recolhimento do imposto de renda retido na fonte sobre trabalho assalariado, pró-labore e aluguéis. Infração capitulada nos artigos 1º, 2º, 3º e 7º, inciso II, parágrafo 1º da Lei nº 7.713/88 e artigos 1º ao 3º da Lei nº 8.134/90.

O Auditor-Fiscal do Tesouro Nacional, atuante, esclarece, ainda, através do Termo de Constatação Fiscal de fls. 94/96, o seguinte:

- que após auditoria fiscal efetuada na folha de pagamento de salários dos funcionários e dos pró-labores pagos pela diligenciada, no período de 1992 e no ano calendário de 1993, constatamos que o contribuinte deixou de reter e de recolher o imposto de renda na fonte incidente sobre os valores pagos a título de salário e pró-labore, bem como exame dos contratos de aluguéis que foram firmados naqueles períodos entre a diligenciada e os seus locadores, constatamos mais uma vez na falta de retenção e recolhimento do imposto de renda na fonte devido sobre as importâncias pagas a título de aluguéis as pessoas físicas dos respectivos locadores;

- que quando a fonte pagadora assumir o ônus do imposto devido pelo beneficiário, a importância paga, creditada, empregada, remetida ou entregue, como foi constatado na presente auditoria fiscal, será considerada líquida, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto, sobre o qual recairá o tributo, bastando para isso que não tenha havido retenção do imposto de renda no caso em que a lei prevê sua obrigatoriedade, para que desta feita se considere assumido o ônus tributário.

Irresignada com o lançamento, a atuada, apresenta, tempestivamente, em 14/08/95, a sua peça impugnatória de fls. 113/117, instruída pelos documentos de fls. 118/125, solicitando que seja acolhida a impugnação, declarando, por via de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10880.021410/95-04
Acórdão nº. : 104-18.092

conseqüência, a insubsistência do Auto de Infração com base, em síntese, nos seguintes argumentos:

- que preliminarmente, cabe à autuada demonstrar aqui um engano de cálculo cometido pelo autuante, responsável por 97,32% do total do crédito tributário lançado. Trata-se da importância de Cr\$ 60.000.000,00 tomada como valor tributável em 05/08/93 que gerou 200.335,88 UFIR de imposto exigido, contra 205.849,49 UFIR do total, a mesmo título, do Auto de Infração;

- que o engano está no fato de ser o valor correto da base de cálculo o de CR\$ 60.000,00, equivalente a Cr\$ 60.000.000,00. Trata-se do pró-labore de julho/93, do sócio Eduardo Tadeu Fontana, pago em 05/08/93, como consta do próprio Termo de Constatação Fiscal. Esqueceu-se o agente do Fisco de que em agosto/93, na transformação de Cr\$ (cruzeiros), para CR\$ (cruzeiros reais), houve o corte de três zeros;

- que o pequeno valor restante do processo diz respeito à responsabilização da pessoa jurídica pela fonte não retida no todo ou em parte sobre os pagamentos de pró-labore do sócio, de dois salários de funcionários e dos aluguéis pagos à pessoa física do locador;

- que todo o item anterior refere-se a imposto de renda na fonte por antecipação ao devido, pela pessoa física, na declaração IRPF. Na verdade, cabia à empresa reter e recolher o tributo, o que não o fez ou fez somente em parte;

- que na essência o que importa é a natureza do rendimento. Todas as importâncias tributadas são rendimentos de pessoas físicas e por elas deve ser satisfeito o tributo devido, descontado o que, porventura, foi retido como antecipação, do devido em suas declarações de pessoas físicas;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10880.021410/95-04
Acórdão nº. : 104-18.092

- que a pessoa jurídica, é apenas responsável e não contribuinte. Contribuinte é a pessoa física que auferiu os rendimentos. Mormente quando se trata de exercícios passados, como é o caso, em que as pessoas físicas já apresentaram as suas declarações, onde têm o dever legal de incluir esses rendimentos, por serem os contribuintes legais e finais do tributo;

- que não se quer, aqui, eximir a pessoa jurídica de toda a responsabilidade pela não retenção. À época cometeu uma infração que pode ser punida. O imposto, porém, não deve ser sanção de ato ilícito. Uma multa específica deve haver pela irregularidade praticada; nunca a cobrança do imposto. Se a pessoa física cumpriu a sua obrigação, e é desta presunção que deve partir o fisco, o imposto final que é de sua responsabilidade, já foi recolhido, sem o que estaria ela omitindo rendimentos;

- que antes de verificar se esse tributo foi recolhido pela pessoa física, cumprindo suas obrigações, a Receita não pode, partindo de premissa errada, exigir da pessoa jurídica esse imposto como aqui fez. Estará assumindo uma conduta que pode levar ao enriquecimento sem causa do Estado, pelo bis in idem;

- que se tome, por exemplo, os pagamentos feitos ao locador e aos dois assalariados. Que poder tem a empresa de exigir deles comprovantes de que incluíram esses rendimentos em suas declarações;

- que quanto ao sócio Eduardo Tadeu Fontana, sabe a impugnante que cometeu enganos em seu Informe de Rendimentos de 1992, omitindo parte deles, o que levou a pessoa física do sócio, por via de consequência, a também omiti-los. Todavia, com a responsabilização da empresa, que segundo o autuante, assumiu o ônus desse tributo, não estaria havendo aí, caso pagasse, uma dupla tributação;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10880.021410/95-04
Acórdão nº. : 104-18.092

- que é importante que a Receita se defina. Espera a autuada que a jurisprudência do 1º CC seja modificada no sentido de que o imposto por antecipação não retido pelas empresas, depois de decorrido o exercício, seja cobrado da pessoa física.

Após resumir os fatos constantes da autuação e as razões apresentadas pela impugnante, a autoridade singular conclui pela procedência parcial da ação fiscal e pela manutenção em parte do crédito tributário, com base, em síntese, nas seguintes considerações:

- que tem razão a impugnante no que se refere ao valor do pró-labore do mês de julho/93, o qual fora pago em 05/08/93. De fato a Medida Provisória nº 336, de 28 de julho de 1993, alterou a moeda nacional, a qual, a partir de 1º de agosto de 1993, passou a denominar-se "cruzeiro real", tendo como símbolo CR\$ e equivalente a mil cruzeiros. Assim, o valor correto, conforme requer a impugnante, é de CR\$ 60.000,00;

- que em relação às demais parcelas não tem razão a impugnante. Suas argumentações, nessa parte, são infundadas denotando caráter meramente protelatório;

- que o legislador incumbiu à fonte pagadora a prova de que o beneficiário já incluiu o rendimento em sua declaração e que se a fonte pagadora não comprovar que o rendimento foi oferecido à tributação, pelo beneficiário, responderá pelo imposto que não reteve;

- que não tem nenhum amparo legal à pretensão da impugnante no sentido de que a Administração Fiscal verifique se os rendimentos já foram declarados ou não, ou, ainda, intimar os beneficiários a esclarecer e provar essa circunstância;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10880.021410/95-04
Acórdão nº. : 104-18.092

- que como se percebe, não se estabeleceu forma especial para a assunção do ônus; é pacífico o entendimento no sentido de que, na falta de retenção, qualquer que seja a razão, para todos os efeitos legais, considera-se assumido o ônus do tributo que será devido com a base de cálculo reajustada.

A ementa que consubstancia os fundamentos da decisão singular é a seguinte:

"IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - A fonte pagadora está obrigada a recolher o imposto de renda, ainda que não o tenha retido.

DISPENSA DE RECOLHIMENTO - A prova de que o rendimento já fora declarado pelo beneficiário incumbe à fonte pagadora.

REAJUSTAMENTO DO RENDIMENTO - Quando a fonte assumir o ônus do imposto devido pelo beneficiário, qualquer que seja a razão, a importância paga será considerada líquida, e o tributo recairá sobre o rendimento reajustado.

**IMPUGNAÇÃO PARCIALMENTE DEFERIDA
AÇÃO FISCAL PROCEDENTE"**

Deste ato, o Delegado da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo - SP, recorre de ofício ao Primeiro Conselho de Contribuintes, em conformidade com o art. 3º, inciso II da Lei n.º 8.748/93.

Da mesma forma, depois de cientificado da decisão de Primeira Instância, em 28/12/95, conforme Termo constante às fls. 134/135, e, com ela não se conformando, a recorrente interpôs, em tempo hábil (29/01/96), o recurso voluntário de fls. 136/147, instruído pelos documentos de fls. 148/212, no qual demonstra irresignação, em parte, contra a



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10880.021410/95-04
Acórdão nº. : 104-18.092

decisão supra ementada, baseado nas mesmas razões expendidas na fase impugnatória, reforçado pelas seguintes considerações:

- que, todavia, caso não seja acatado pelos ilustres Conselheiros o entendimento da Recorrente, ainda assim deveria ser reformada a decisão recorrida na parte não provida, pois além do erro já reconhecido na mesma, outros inúmeros erros, são agora identificados no quadro constante do Termo de Constatação Fiscal, no Demonstrativo de Imputação de Pagamentos do IR-Fonte, no Demonstrativo de Apuração do IR-Fonte e no Demonstrativa de Multas e Juros de Mora;

- que esclarece a Recorrente que o Fisco Federal, ao encerrar a fiscalização do Imposto de Renda no seu estabelecimento, concluiu por instaurar um processo de IRPJ volumoso e complexo, eivado de erros e lapsos, juntamente com 8 outros processos, na mesma data e hora, inclusive o presente;

- que nos demonstrativos citados, são constatados erros grosseiros em várias datas de vencimento legal dos tributos incidentes sobre pro-lobore, que foram considerados como coincidentes com as datas dos fatos geradores; erros também nas datas dos fatos geradores de aluguéis, quase todos pagos nos primeiros dias dos meses subsequentes, acarretando exigências indevidas de tributos, multa e juros de mora;

- que para a apuração das bases de cálculo dos rendimentos de pro-labore pagos a pessoa física - Eduardo T. Fontana, não foram sequer consideradas pelo autuante as deduções legalmente permitidas, relativas a dependentes e às contribuições para a Previdência Social da União;

- que não pararam aí os enganos e lapsos do autuante que, diga-se de passagem, sempre a dano do contribuinte. E não somente neste auto, mas, também em



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10880.021410/95-04
Acórdão nº. : 104-18.092

grande número, em todos os autos lavrados. Para calcular o IR-Fonte devido utilizou a alíquota correspondente ao valor tributável, sem efetuar, porém, a indispensável exclusão da parcela a deduzir do imposto, como determinam as tabelas práticas progressivas publicadas mensalmente pela Receita Federal. Agindo assim, apurou indevidamente vultosos valores de imposto a recolher, todos viciados com aquele grosseiro erro;

- que e mais, em todos os casos de falta de retenção, presumindo ter a fonte assumido o ônus do imposto, entendeu ser cabível o reajustamento, por ser considerada líquida a importância paga. Novamente pratica outros lapsos grosseiros ao não excluir a parcela a deduzir na fórmula usada para obter o valor do reajustamento, por tratar-se de tributação com alíquota progressiva;

- que tal foi o montante de erros, enganos e lapsos, contidos nos demonstrativos anexos ao Auto de Infração, que a Recorrente considerou oportuno, s.m.j., juntar ao presente recurso os quadros elaborados pelo autuante devidamente retificados, a saber: Retificação do Quadro contido no Termo de Constatação Fiscal; Retificação do Demonstrativo de Imputação de pagamentos - Imposto de Renda Retido na Fonte; Retificação do Demonstrativo de Apuração do Imposto de Renda Retido na Fonte e Retificação do Demonstrativo de Multas e Juros de Mora do Imposto de Renda Retido na Fonte. Visando, com isso, permitir um criterioso exame do feito.

Em 05/03/98, o Procurador da Fazenda Nacional Dr. Paulo Gomes, representante legal da Fazenda Nacional credenciado junto a Delegacia de Julgamento da Receita Federal em São Paulo - SP, apresenta, às fls. 215/217, as Contra-Razões ao Recurso Voluntário.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10880.021410/95-04
Acórdão nº. : 104-18.092

Na Sessão de 15 de outubro de 1998, os Membros desta Quarta Câmara, por unanimidade de votos, resolvem converter o julgamento em diligência para que a repartição preparadora tomasse as seguintes providências:

1 - Sejam examinados os documentos e argumentações trazidos aos autos na fase recursal, realizando-se as diligências julgadas necessárias;

2 - Que a fiscalização se manifeste, sobre os esclarecimentos prestados, em relatório circunstanciado, dando-se vista à recorrente, com prazo de 10 (dez) dias para se pronunciar, querendo.

Consta às fls. 238/241 o Relatório de Diligência, cuja síntese é a seguinte:

- que no dia 13 de julho de 1995, foi lavrado o Auto de Infração de fls. 108/111, tendo sido constituído o crédito tributário no valor correspondente a 459.114,09 UFIR;

- que a constituição do crédito tributário teve como fundamento à falta de retenção e recolhimento do imposto de renda na fonte incidente sobre rendimentos do trabalho assalariado e de rendimentos de aluguéis;

- que em decisão proferida pelo Sr. Delegado da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo, foi deferida parcialmente a impugnação apresentada pelo contribuinte;

- que contra essa decisão do Sr. Delegado da Delegacia de Julgamento de São Paulo, foi interposto pelo contribuinte o Recurso de fls. 136/212, no qual foram juntados documentos novos, apresentadas diferentes alegações em relação àquelas expendidas na



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10880.021410/95-04
Acórdão nº. : 104-18.092

impugnação que, em respeito ao duplo grau de jurisdição merecem ser examinadas em primeira instância;

- que diante desses fatos compareci ao estabelecimento do contribuinte, onde constatei a idoneidade dos documentos juntados ao recurso, assim como os lançamentos contábeis correspondentes, para em seguida, à luz da legislação de regência efetuar os cálculos relativos ao imposto de renda na fonte devido pelo contribuinte;

- que analisando os valores correspondentes aos rendimentos reajustados, constantes do Termo de Constatação Fiscal de fls. 94/96 e computados como valor tributável no Demonstrativo de Apuração do Imposto de Renda Retido na Fonte, de fls. 99/102, e os valores constantes dos quadros anteriormente apresentados, conclui-se que tais diferenças tiveram como causas o fato de que no Termo de Constatação Fiscal deixou-se de computar a dedução correspondente à classe a que pertence o rendimento pago, conforme determinação contida na IN-SRF nº 4/80 e, relativamente aos rendimentos do trabalho assalariado, não foram deduzidos das respectivas bases de cálculo os valores correspondentes a dependentes e contribuições à previdência social;

- que desta forma, elaboramos demonstrativo a seguir, que partindo do crédito tributário mantido pelo Sr. Delegado de Julgamento, às fls. 127/132, e considerando os valores apurados como efetivamente devidos, evidencia o valor que, salvo melhor juízo deverá ser revisto;

- que face ao exposto proponho, nos termos do artigo 145, inciso III, a revisão de ofício nos termos do artigo 145, inciso III, do Código Tributário Nacional, do crédito tributário constituído pelo Auto de Infração de fls. 108/111, modificado pela decisão do Sr. Delegado de Julgamento de fls. 127/132, passando a ser exigido do contribuinte o crédito tributário remanescente, equivalente a 213,12 UFIR, sendo 104,20 UFIR,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10880.021410/95-04
Acórdão nº. : 104-18.092

correspondente ao imposto devido, 78,13 UFIR, correspondente a multa de ofício de 75%, conforme dispõe o artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96, combinado com o artigo 106, inciso II, alínea "c", da Lei nº 5.172/66, e juros de mora que, calculados até 12/07/95, importa no valor equivalente a 30,78 UFIR.

É o Relatório.





MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10880.021410/95-04
Acórdão nº. : 104-18.092

VOTO

Conselheiro NELSON MALLMANN, Relator

RECURSO DE OFÍCIO

Como se vê dos autos, a peça recursal inicial repousa no recurso de ofício de decisão de 1ª Instância, onde foi dado provimento parcial à impugnação interposta, para declarar insubsistente parte do crédito tributário constituído.

No que tange ao recurso de ofício é de se esclarecer que o mesmo encontra-se abaixo do limite de alçada para julgamento neste colegiado, já que a decisão singular exonerou o sujeito passivo do pagamento de tributos e encargos no valor inferior a R\$ 500.000,00 (quinhentos mil reais).

Diz a Portaria n.º 333, de 11 de dezembro de 1997:

"Art. 1º - Os Delegados de Julgamento da Receita Federal recorrerão de ofício sempre que a decisão exonerar o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa de valor total (lançamento principal e decorrentes) superior a R\$ 500.000,00 (quinhentos mil reais).

Desta forma, é de se reconhecer que na parte favorável ao contribuinte a decisão proferida em primeira instância tornou-se definitiva.

Diante do exposto voto no sentido de não conhecer do recurso de ofício por estar abaixo do limite de alçada.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10880.021410/95-04
Acórdão nº. : 104-18.092

RECURSO VOLUNTÁRIO

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

Está em discussão neste julgamento a falta de recolhimento do imposto de renda retido na fonte sobre trabalho assalariado, pró-labore e aluguéis, cuja infração está capitulada nos artigos 1º, 2º, 3º e 7º, inciso II, parágrafo 1º da Lei nº 7.713/88 e artigos 1º ao 3º da Lei nº 8.134/90.

A exigência deu-se na fonte pagadora em relação a imposto de renda não retido durante o ano-base. O imposto, conforme legislação regente, é devido na modalidade de redução/antecipação daquele apurado na declaração anual de ajuste do beneficiário.

A jurisprudência firmada neste Tribunal Administrativo quanto à matéria, após prolongo estudo e debate, desenvolveu-se no sentido da ilegalidade de tais lançamentos.

Assim, após a análise da questão em julgamento, com a devida vênua, não posso acompanhar a decisão singular, já que o meu entendimento, acompanhado pelos demais pares desta Câmara, sobre o caso é divergente, pelas razões alinhadas na seqüência:

O Código Tributário Nacional – CTN reconhece a existência de duas possíveis entidades pessoais no pólo passivo de qualquer relação jurídica tributária, quais sejam: o contribuinte e o responsável (art. 121, parágrafo único). Desta forma, somente pode



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10880.021410/95-04
Acórdão nº. : 104-18.092

ser sujeito passivo a pessoa que tenha relação direta e pessoal com o fato gerador – hipótese em que a pessoa é contribuinte -, ou a pessoa que não seja o contribuinte, mas tenha necessariamente algum tipo de vínculo com o fato gerador – hipótese prescrita no art. 128 do CTN para a figura do responsável.

O art. 45 do CTN conceitua o contribuinte do imposto de renda como a pessoa que seja titular da disponibilidade econômica ou jurídica da renda ou provento tributável. Como, também, no parágrafo único do mesmo artigo estatui que “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”.

Assim, aquele que aufera a renda ou o provento é o contribuinte do imposto de renda, por ter relação direta e pessoal com a situação que configura o fato gerador desse tributo, que é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda ou provento.

Por outro lado, a fonte pode ser responsabilizada legalmente pelo cumprimento da obrigação de recolher o imposto de renda porque possui um vínculo com o fato gerador, eis que efetua o pagamento ou crédito que decorre da renda ou do provento tributável, embora não tenha relação natural com o fato sujeito à tributação, já que não é a pessoa titular da aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda ou do provento tributável.

Nesta Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, a Jurisprudência é pacífica no sentido de que quando a fonte tenha efetuado a retenção e fornecido o respectivo comprovante ao beneficiário da renda ou do provento, e caso o imposto seja considerado antecipação do imposto devido pelo beneficiário na declaração de ajuste anual, este tem o direito de compensar o imposto retido, ainda que a fonte não o tenha recolhido, já que a responsabilidade passa a ser exclusiva da fonte pagadora.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUENTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10880.021410/95-04
Acórdão nº. : 104-18.092

Da mesma forma, a Jurisprudência é pacífica no sentido de que se a previsão da tributação na fonte se dá por antecipação do imposto devido na declaração de ajuste anual e se a ação fiscal ocorrer após o ano-base da ocorrência do fato gerador, incabível a constituição de crédito tributário através do lançamento de imposto de renda na fonte na pessoa jurídica pagadora dos rendimentos. O lançamento, a título de imposto de renda, se for o caso, deverá ser efetuado em nome do contribuinte, beneficiário do rendimento, exceto no regime de exclusividade do imposto na fonte.

Em síntese, a fonte tem o direito de descontar o imposto de renda na fonte quando paga a renda ou provento e por outro lado, o contribuinte tem o direito de receber da fonte o informe de rendimento e retenção, para que possa exercer os efeitos de direito daí eventualmente derivados, inclusive o de compensar o imposto retido na fonte com o imposto que tiver que pagar na declaração de ajuste anual.

Assim, é conclusivo que, segundo a lei tributária, para que o contribuinte possa exercer o direito de compensar o imposto pago na fonte com o imposto a pagar sobre os rendimentos na declaração anual de ajuste, é necessário que a fonte lhe forneça o comprovante de retenção.

Por outro lado, tem-se como regra básica que a percepção de rendimentos pode gerar a obrigação de ser pago o tributo correspondente; para tanto, a legislação ordinária fixa os parâmetros que, uma vez atingidos, dão lugar ao nascimento da obrigação tributária.

Dentre as regras traçadas pela lei tributária, está a que marca o momento em que se considera ocorrida a disponibilidade da renda ou dos proventos e, conseqüentemente, em que nasce a obrigação tributária correspondente.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10880.021410/95-04
Acórdão nº. : 104-18.092

A responsabilidade pela retenção do imposto, no caso dos autos, nos termos da lei que a instituiu, se dá a título de antecipação daquele que o contribuinte, pessoa física, tem o dever de apurar em sua declaração de ajuste anual.

A pessoa física beneficiária é o titular da disponibilidade econômica, ou seja, é efetivamente o contribuinte. O fato de a fonte não efetuar a retenção, a título de antecipação do devido na declaração, não exime o contribuinte - pessoa física de incluir os rendimentos recebidos em sua DIRPF anual.

Logo, considerando que as pessoas físicas beneficiárias dos rendimentos pagos, sobre os quais exige-se o imposto de renda, encontram-se, inclusive, relacionadas nominalmente nos autos, caberia a constituição do lançamento de ofício junto àqueles contribuintes, uma vez que também comprovado no processo que os mesmos não adicionaram tais rendimentos em suas respectivas declarações.

No caso de imposto incidente na fonte, a título de redução na declaração, a ausência da retenção não exime o beneficiário de declarar todos os rendimentos recebidos no ano-base, pois a pessoa física beneficiária é efetivamente o sujeito passivo - contribuinte, nos exatos termos da lei.

Em face de julgamentos levados a efeito neste Colegiado, constatou-se, ainda, que o Fisco, em lançamento de ofício, ora exigia o imposto de renda junto à fonte pagadora, ora exigia o imposto do beneficiário pessoa física, seja lançando os rendimentos omitidos na declaração, seja deslocando rendimentos declarados como isentos/não tributáveis para rendimentos tributáveis.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10880.021410/95-04
Acórdão nº. : 104-18.092

A legislação regente não dá guarida a essa opção, quanto ao mesmo fato (rendimento). Por ocasião do lançamento, só há um sujeito passivo. A lei não dá guarida ao fisco de eleger, conforme as circunstâncias, ora um, ora outro. Tendo-se a identificação do beneficiário, sobre ele deve recair o imposto, visto ser sujeito passivo - contribuinte da relação jurídica. Dando-se a ação fiscal dentro do ano-base, a exigência há de ser na fonte pagadora, nos exatos preceitos da lei. Qualquer outro procedimento poder-se-ia chegar à situação de se exigir o mesmo imposto tanto da fonte pagadora como do contribuinte pessoa física, tipificando *bis in idem*. Há possibilidades para tanto, por ex.: fonte pagadora em determinada Região Fiscal e pessoa física em outra; pessoa física não mais com vínculo com a fonte pagadora, sem que essa possa informar ao beneficiário do rendimento ter sofrido a ação fiscal para recolher o imposto não retido e a pessoa física beneficiária também sofrer ação fiscal.

Em outra situação, poder-se-ia exigir o imposto na fonte quando o beneficiário sequer estaria sujeito à apresentação da declaração, quando, então, a exigência do imposto na fonte, após o prazo da entrega da declaração, seria improcedente, visto que a incidência, nos termos legais, é tão-somente a título de antecipação. Antecipar o quê se, nesse caso, sequer o beneficiário encontrava obrigado a apresentar a DIRPF.

Assim é que o legislador, nos casos de incidência na fonte, quanto a rendimentos pagos e não sujeitos a ajuste anual, previu ser de inteira responsabilidade da fonte pagadora o recolhimento de imposto não retido. Fala-se, aqui, do Decreto-lei nº 5.844, de 1943, com ênfase aos seus artigos 99, 100 e 103.

Referidos artigos encontram-se consolidados nos arts. 574 e parágrafo único, 576 e 576 do RIR/80; 791, 795 e 919 do RIR/94; e 717, 721 e 722 do RIR/99, citando os dois primeiros por estarem vigentes quando da ação fiscal e, o último, em vigência.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10880.021410/95-04
Acórdão nº. : 104-18.092

Apesar de os três Regulamentos acima citados considerarem os dispositivos legais previstos no Decreto-lei nº 5.844, de 1943, como também aplicáveis à obrigação da fonte de reter o imposto quando do pagamento de rendimento sujeitos à incidência na fonte a título de antecipação, não é este o ordenamento jurídico previsto naquele diploma legal.

Na sistemática do Decreto-lei nº 5.844, de 1943, no "Título I - Da Arrecadação por Lançamento - Parte Primeira - Tributação das Pessoas Físicas" (arts. 1º a 26) previa-se a incidência de imposto de renda anual, por cédulas, deduções cedulares e abatimentos) e ainda não contemplava a incidência de imposto na fonte sobre os rendimentos sujeitos à tabela progressiva anual.

Na "Parte Segunda - Tributação das Pessoas Jurídicas" do art. 27 a 44. Os artigos 45 a 94 referem-se a casos especiais de incidência de imposto (espólio, liquidação, extinção e sucessão de pessoas jurídicas, empreitadas de construção, atividade rural, transferência de residência para o País, administração do imposto pela entrega da declaração, pagamento do imposto em quotas, meios, local e prazo de pagamento.

O "Título II - Da Arrecadação das Fontes" que interessa à formação de convicção para julgamento do lançamento em questão, desdobra-se em III Capítulos, que são:

O Capítulo I envolve os seguintes rendimentos: quotas-partes de multas (art. 95), títulos ao portador e taxas (art. 96), rendimentos de residentes ou domiciliados no estrangeiro (art. 97) e de exploração de películas cinematográficas estrangeiras (art.98). Esses rendimentos sujeitavam-se ao imposto de renda na fonte a alíquotas específicas.

O "Capítulo II - Da retenção do Imposto" determina, no art. 99, o momento em que compete à fonte reter o imposto referente aos rendimentos especificados nos arts.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10880.021410/95-04
Acórdão nº. : 104-18.092

95 e 96. E, no art. 100, o momento da retenção quanto aos rendimentos tratados nos arts. 97 e 98.

O "Capítulo III - Do Recolhimento do Imposto" disciplina a obrigatoriedade de recolher aos cofres públicos o imposto retido e o prazo desse recolhimento (arts. 101 e 102, respectivamente). E, em seu art. 103, espelha o seguinte ditame legal:

"Art. 103. Se a fonte ou o procurador não tiver efetuado a retenção do imposto, responderá pelo recolhimento deste, como se o houvesse retido."

Dos dispositivos legais acima, pode-se constatar os seguintes fatos:

1 - No Decreto-lei nº 5.844, de 1943, ainda não havia sido instituído o regime de tributação de imposto na fonte sobre rendimentos do trabalho assalariado e não assalariado, que eram tributados tão-somente na declaração anual.

2 - Os artigos 95 a 98 do referido Decreto-lei contemplam quatro tipos de rendimentos que se sujeitavam ao imposto na fonte e não eram incluídos na declaração anual. Ou seja, embora não expressamente na lei, a incidência era de exclusividade de fonte.

3 - Na seqüência, tratando-se de rendimentos que sofriam a incidência de imposto de renda na fonte quando do pagamento ao beneficiário, sem que aqueles rendimentos se sujeitassem à tributação na declaração anual, sabiamente o legislador, no art. 103, instituiu a figura típica do responsável pelo imposto, caso não tivesse efetuado a retenção a que estava obrigado. Assim, em casos que tais, instituiu-se a figura do substituto, conforme defendido na doutrina.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10880.021410/95-04
Acórdão nº. : 104-18.092

É de notório conhecimento o disciplinamento do inciso III, do art. 97, do CTN, através do qual somente a lei pode estabelecer a definição de sujeito passivo.

Ocorre que, ao longo dos anos, o artigo 103 do Decreto-lei nº 5.844, de 1943, equivocadamente, vem constituindo matriz legal de artigo de Regulamento do Imposto de Renda, baixado por Decretos, os quais têm a função de tão-somente consolidar e regulamentar a legislação do imposto de renda. Assim, nos termos do art. 99 do CTN, "O conteúdo e o alcance dos decretos restringem-se aos das leis em função das quais sejam expedidos, ...".

Logo, não pode dispositivo regulamentar, baixado por Decreto, estender o conceito de sujeito passivo, no caso de responsável, onde a lei não o fez.

A responsabilidade, no caso da fonte pagadora obrigada a reter o imposto de renda, a título de redução daquele a ser apurado na Declaração de Ajuste Anual, se dá tão-somente dentro do próprio ano-base. Cabível, sem contudo pretender firmar posição, o entendimento de ser o ato de reter o imposto, na sistemática de antecipação, mera obrigação acessória.

Isto porque o fato de a fonte pagadora não efetuar a retenção do imposto na fonte, a título de antecipação, por mero equívoco ou mesmo omissão, não significa que o beneficiário do rendimento esteja desobrigado de incluir esses rendimentos entre aqueles sujeitos à tabela progressiva na declaração, pois, efetivamente, é ele o contribuinte.

Nesse sentido, vasta é a jurisprudência deste Colegiado e também a das demais Câmaras deste Conselho, competentes para julgar a matéria, podendo-se citar os seguintes Acórdãos 102-43.925, 104-12.238 e 106-11.335.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10880.021410/95-04
Acórdão nº. : 104-18.092

Pode-se, pois concluir, o equívoco quanto à eleição da fonte, como sujeito passivo (responsável-substituto), quando a retenção é, por lei, mera antecipação do devido na declaração e a exigência se dá após o correspondente ano-base. Até porque, perante a órgão fiscalizador e julgador administrativo, em primeiro ou segundo grau, a pessoa física é a beneficiária do rendimento e, portanto, sujeito passivo/contribuinte na declaração anual de ajuste. Daí a firme jurisprudência administrativa no sentido de se manter a exigência do imposto de renda apurado na declaração anual, decorrente da inclusão dos rendimentos que não sofreram a incidência na fonte.

Adotar a fiscalização diferente sistemática poder-se-ia estar beneficiando a pessoa física, em prejuízo ao Erário, no caso de o montante do rendimento, na fonte, estar sujeito a alíquota de 15% e, na declaração, havendo outra fonte, o somatório dos rendimentos elevar a classe dos rendimentos para a alíquota máxima. O lançamento é atividade vinculada, cabendo ao lançador calcular exatamente o montante do tributo devido pelo sujeito passivo - contribuinte.

Assim sendo, não se justifica, no entendimento deste relator, a manutenção da decisão singular de exigir da fonte pagadora o imposto de renda na fonte, que representa simples antecipação do tributo devido pelas pessoas físicas envolvidas no caso em questão.

Como também é entendimento deste relator, acompanhado pelos demais membros da Quarta Câmara, que se a previsão da tributação na fonte dá-se por antecipação do imposto devido na declaração de ajuste anual de rendimentos, e se a ação fiscal ocorrer após 31 de dezembro do ano do fato gerador, descabe a constituição de crédito tributário através do lançamento de imposto de renda na fonte na pessoa jurídica pagadora dos rendimentos. O lançamento, a título de imposto de renda, deverá ser efetuado em nome do beneficiário do rendimento.



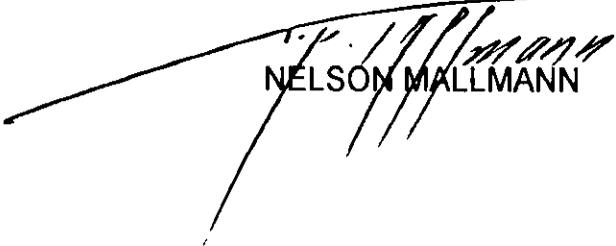
MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10880.021410/95-04
Acórdão nº. : 104-18.092

Pelos fatos mencionados não cabe o lançamento na fonte pagadora, em virtude de que o encerramento da ação fiscal ocorreu após o encerramento do ano-calendário do fato gerador.

Diante do exposto, e por ser de justiça, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões - DF, em 25 de julho de 2001



NELSON MALLMANN