



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

Processo nº. : 10880.035126/99-02

Recurso nº. : 129.882

Matéria : IRPF - EXS.: 1995 a 1998

Recorrente : LUIZ ANTÔNIO CORRÊA COSTA

Recorrida : DRJ em SÃO PAULO - SP

Sessão de : 13 DE AGOSTO DE 2003

Acórdão nº. : 102-46.075

IRPF - EX: 1995 A 1998 - RENDIMENTOS - TRIBUTAÇÃO - RESPONSABILIDADE - A falta de retenção do Imposto de Renda pela fonte pagadora não exonera o beneficiário – pessoa física – da inclusão dos correspondentes valores no rol daqueles integrantes da renda anual tributável.

MULTA DE OFÍCIO - PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO - O princípio do não confisco deve ser observado pelo legislador e tem direcionamento aos tributos.

MULTA DE OFÍCIO - AGRAVAMENTO - Inaplicável a majoração da penalidade na forma do artigo 44, § 2.º da lei n.º 9430/96, quando o contribuinte colabora com o desenvolvimento da verificação fiscal.

JUROS DE MORA - TAXA SELIC - INCONSTITUCIONALIDADE - Em respeito ao princípio da separação de poderes, é vedado ao julgador administrativo decidir sobre aspectos de constitucionalidade de leis.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por LUIZ ANTÔNIO CORRÊA COSTA.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, pelo de voto de qualidade, DAR provimento PARCIAL ao recurso para afastar o agravamento das penalidades, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Maria Goretti de Bulhões Carvalho (Relatora), Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira, Ezio Giobatta Bernardinis e Geraldo Mascarenhas Lopes Cançado Diniz que provinham em maior extensão. Designado o Conselheiro Naury Fragoso Tanaka para redigir o voto vencedor.

ANTONIO DE FREITAS DUTRA
PRESIDENTE

NAURY FRAGOSO TANAKA
RELATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 05 DEZ 2003

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros MARIA BEATRIZ ANDRADE DE CARVALHO e JOSÉ OLESKOVICZ.



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

Processo nº. : 10880.035126/99-02

Acórdão nº. : 102-46.075

Recurso nº. : 129.882

Recorrente : LUIZ ANTÔNIO CORRÊA COSTA

R E L A T Ó R I O

O processo inicia-se com a juntada dos seguintes documentos: Declaração de ajuste anual – ano 1995; declaração de bens e direitos – exercício 1995; declaração de ajuste anual – ano 1996; declaração de bens e direitos – exercício de 1996; declaração de ajuste anual – ano 1997, declaração de bens e direitos – exercício 1997; declaração de ajuste anual – ano 1998, declaração de bens e direitos – exercício 1998, todos do contribuinte Luiz Antônio Corrêa da Costa, inscrito no CPF sob o nº 074.905.328-33 às fls. 01/31.

Termo de intimação fiscal nº 02/98, remetida para o contribuinte às fls. 32/35, requerendo a apresentação dos seguintes documentos: contratos de trabalho referentes à prática esportiva no Brasil e no exterior; recibos correspondentes a luvas; comprovante de rendimentos obtidos nas negociações de passe; contratos de prestação de serviços; contratos de exploração individual ou coletiva de imagem; termos de rescisão contratual; comprovante de retiradas a qualquer título da empresa Corrêa & Costa Esportes Ltda.; Contratos de aluguéis; Comprovantes de demais rendimentos; comprovantes de despesas e pagamentos diversos; recibo de entrega da declaração do imposto de renda; recibo de entrega da declaração de saída definitiva do País; escritura de compra e venda; entre outros.

Juntada de AR – aviso de recebimento às fls. 36/37.

Reintimação fiscal às fls. 38/40.

Juntada de AR – aviso de recebimento às fls. 41.

Intimação fiscal às fls. 42 remetida ao contribuinte, a fim de que confirme o recebimento do valor correspondente a US\$ 60.000,00 (sessenta mil



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

Processo nº. : 10880.035126/99-02
Acórdão nº. : 102-46.075

dólares americanos por conta do contrato de cessão de uso de imagem e som de voz com fins promocionais).

Ar – aviso de recebimento às fls. 43.

Termo de continuação de procedimento fiscal com AR – aviso de recebimento às fls. 44/45.

Intimação fiscal nº 108/98 com AR – aviso de recebimento às fls. 46/48 remetida ao contribuinte, a fim de que informe a origem dos seguintes valores: R\$ 1.271.000,00 (hum milhão, duzentos e setenta e um mil reais); R\$ 450.397,50 (quatrocentos e cinqüenta mil, trezentos e noventa e sete reais e cinqüenta centavos); US\$ 60.000,00 (sessenta mil dólares americanos).

Termos de continuação de procedimento fiscal com AR – aviso de recebimento às fls. 49/56.

Intimação fiscal nº 368/99 com AR – aviso de recebimento às fls. 57/58, intimando o contribuinte a apresentar as declarações de imposto de renda, correspondente aos anos calendários de 1994, 1995, 1996, 1997 e 1998 (exercícios 1995 a 1999).

Termo de continuação de procedimento fiscal com AR – aviso de recebimento às fls. 59/60.

Prorrogação do prazo dado no termo de intimação fiscal nº 02/98 às fls. 61.

Documentos apresentados pelo contribuinte cumprindo as exigências solicitadas nas intimações às fls. 62/65.

Petição do contribuinte prestando esclarecimentos às fls. 66/69.



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

Processo nº. : 10880.035126/99-02
Acórdão nº. : 102-46.075

Termo de intimação remetida à empresa Fischer, Justus Comunicação Total Ltda. às fls. 70/71, a fim de apresentar o contrato de publicidade e respectivos recibos de pagamento feitos ao contribuinte.

Carta da empresa Fischer, Justus Comunicação Total Ltda. às fls. 72/79, cumprindo com a intimação de fls. 70/71.

Termo de intimação remetida à empresa Areias Comunicação e Marketing Ltda., às fls. 80/81, a fim de apresentar o contrato de publicidade e respectivos recibos de pagamento feitos ao contribuinte.

Carta remetida pela empresa Areias Comunicação e Marketing Ltda. às fls. 82, esclarecendo não pode cumprir com a intimação recebida por não ter todos os documentos, uma vez que foram extraviados com o falecimento do Contador da empresa.

Intimação fiscal às fls. 83, remetida a empresa SB Comércio Exterior Ltda., a fim de apresentar o contrato de publicidade e respectivos recibos de pagamento feitos ao contribuinte.

Carta da empresa SB Comércio Exterior Ltda. às fls. 84/92, esclarecendo inicialmente foi realizado acordo verbal com o Contribuinte, no qual foi acertado a título de pagamento o valor de R\$ 5.000,00, os quais pagos mediante RPA e posteriormente o contrato de cessão de direitos de uso do nome e da imagem do Contribuinte.

Intimação fiscal de fls. 93, remetida a São Paulo Futebol Clube, requerendo as seguintes documentações envolvendo o contribuinte: contrato de trabalho; contrato de empréstimo; valores pagos a título de luvas; todas as condições de renovação dos contratos; valores recebidos pelo clube na negociação do passe do atleta; toda a documentação relacionada com a negociação do passe do contribuinte com o Santos Futebol Clube.



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

Processo nº. : 10880.035126/99-02
Acórdão nº. : 102-46.075

Documentos cumprindo a intimação fiscal de fls. 93 entregue pelo São Paulo Futebol Clube às fls. 94/99.

Intimação fiscal às fls. 100, remetida a Sociedade Esportiva Palmeiras, requerendo a apresentação dos seguintes documentos: contrato de trabalho; contrato de empréstimo; valores pagos a título de luvas; toda a documentação relacionada com a cessão temporária e informar a qual entidade foi transferido o passe do atleta, ora contribuinte.

Carta de resposta da Sociedade Esportiva Palmeiras com documentos às fls. 101/112.

Intimação fiscal de fls. 113, remetida ao Santos Futebol Clube requerendo os seguintes documentos: contrato de trabalho; contrato de empréstimo; valores pagos a título de luvas e valores pagos ao contribuinte na aquisição do passe.

Carta de resposta do Santos Futebol Clube com documentos às fls. 114/117.

Intimação fiscal de fls. 118 remetida ao São Paulo Futebol Clube requerendo que seja informado a relação de valores pagos ao Contribuinte.

Carta resposta do São Paulo Futebol Clube com documentos às fls. 119/131.

Ofício DIFIS/0803/ n º 256/98 às fls. 132, remetido a Confederação Brasileira de Futebol solicitando que seja informados todos os rendimentos pagos para o Contribuinte.

Ofício DFI n º 3605 às fls. 133 remetido pela Confederação Brasileira de Futebol cumprindo a determinação constante no ofício de fls. 132.

Documentos que acompanham o ofício de fls. 133, às fls. 134/ 136.



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

Processo nº. : 10880.035126/99-02
Acórdão nº. : 102-46.075

Intimação Fiscal de fls. 137, remetida a MSR Esportes Ltda., requerendo que seja apresentando a relação de valores pagos ao contribuinte.

Documentos anexados as fls. 138/139.

Termo de constatação e reintimação fiscal de fls. 220/221, remetida ao São Paulo Futebol Clube, para apresentar maiores esclarecimentos.

Carta do São Paulo Futebol Clube de fls. 222/232, cumprindo com o solicitado às fls. 220/221 e esclarecendo que não tem conhecimento de qualquer valor recebido pelo atleta, ora contribuinte, que tenham sido pagos por outra empresa e que a empresa que explora as placas publicitárias no estádio Cícero Pompeu de Toledo é a Traffic Assessoria e Comunicações S/C.

Intimação fiscal de fls. 233, remetida ao Cruzeiro Esporte Clube, a fim de informar o atual endereço do contribuinte.

Carta resposta do Cruzeiro Atlético Clube de fls. 234/235, informando que o Contribuinte Sr. Luiz Antonio Corrêa da Costa reside à Rua Professor Estevão Pinto, 555 – apt. 1704 – Bairro Serra/ Belo Horizonte/ MG – cep. 30.220-060.

Intimação fiscal de fls. 236, remetida a MSR Esportes Ltda. requerendo que seja informado os valores pagos em julho e novembro de 1994 e em janeiro de 1995 ao Contribuinte.

Carta da empresa MSR com documentos às fls. 237/241.

Reintimação fiscal de fls. 242/243 para a empresa Cambuci S/A, a fim de apresentar os comprovantes de recolhimento do imposto de renda na fonte dos rendimentos pagos ao contribuinte.

Petição da empresa Cambuci S/A de fls. 244, com documentos às fls. 245/246.



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

Processo nº. : 10880.035126/99-02
Acórdão nº. : 102-46.075

Termo de Constatação e reintimação fiscal para São Paulo Futebol Clube às fls. 247/248.

Documentos apresentados pelo São Paulo Futebol Clube às fls. 249/264.

Intimação fiscal nº 137/98 de fls. 265, remetida a empresa Traffic Assessoria e Comunicações Ltda., a fim de apresentar os comprovantes de todos e qualquer pagamento efetuado ao contribuinte.

Carta resposta da empresa Traffic às fls. 266, informando que nunca efetuou pagamentos ao contribuinte.

Intimação fiscal nº 148/98 de fls. 267 enviada ao São Paulo Futebol Clube, a fim de que apresente os comprovantes de retenção do imposto de renda na fonte sobre o valor pago ao contribuinte.

Carta resposta do São Paulo Futebol com documentos às fls. 268/274.

Ofício/ GAB/ 0803/ nº 332/98 de fls. 275, remetido ao Juiz da 22ª. Junta de Conciliação e Julgamento da Justiça do Trabalho, a fim de que fosse informado o atual estágio da Medida Cautelar Inominada – processo nº 01/97 impetrada pelo Contribuinte em face do São Paulo Futebol Clube.

Ofício nº 0010/99 às fls. 276, remetida pelo Juiz da 22ª. Junta de Conciliação e Julgamento da Justiça do Trabalho, informando que já fora remetida cópia dos autos solicitados e no presente momento não houve qualquer ato novo.

Intimação fiscal nº 366/99 às fls. 277, remetida a Sociedade Esportiva Palmeiras, a fim de apresentar a razão contábil de alguns correntistas.

Documentos às fls. 278/297.

Carta resposta da Sociedade Esportiva Palmeiras com documentos às fls. 298/323.



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

Processo nº. : 10880.035126/99-02

Acórdão nº. : 102-46.075

Termo de protocolização às fls. 333, remetida pela Superintendência Regional – 8ª. RF.

Termo de verificação fiscal às fls. 334/384, constatando irregularidades nos anos calendário de 1994 a 1997, as quais determinam a constituição do crédito tributário através da lavratura do competente auto de infração.

Auto de infração de fls. 386/409, com os seguintes enquadramentos legais: omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídicas; omissão de rendimentos do trabalho com vínculo empregatício recebidos de pessoa jurídica e Omissão de rendimentos recebidos de fontes no exterior;— artigo 1º, 2º e 3º. e parágrafos da Lei 7.713/88; artigo 1º ao 3º, da lei nº 8134/90; artigo 4º e 5º, parágrafo único da lei nº 8.383/91; artigo 7º e 8º, da lei nº 8.981/95; artigo 3º e 11 da Lei nº 9.250/95; demais infrações sujeitas a multas isoladas; falta de recolhimento do IRPF devido a título de carnê-leão — artigo 8º da Lei nº 7.713/88; artigo 44, parágrafo 1º, inciso III da Lei nº 9.430/96 e demais infrações sujeitas a multas não passíveis de redução — pessoa física — falta e ou atraso na entrega da declaração; artigo 88, inciso I, § 1º, alínea “a” da MP nº 812/94, convalidada pela lei nº 8.981/95 c/c artigo 27 da lei nº 9.532/97.

Termo de encaminhamento do auto de infração às fls. 410/412.

Intimação: SASAR/CO 081/00 remetido ao contribuinte às fls. 413, com AR — aviso de recebimento às fls. 414, a fim de no prazo de 30 dias impugnar ou efetuar o pagamento.

Certidão de fls. 415/419, remetendo os autos a repartição competente para que se concretize a ciência do auto de infração na figura do contribuinte.

Procuração com pedido de cópia de documentos solicitado pelo contribuinte às fls. 420/428.



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

Processo nº. : 10880.035126/99-02
Acórdão nº. : 102-46.075

Impugnação ao auto de infração apresentada pelo Contribuinte às fls. 429/468, alegando em síntese:

- Com relação aos rendimentos pagos pelo São Paulo Futebol Clube – o levantamento fiscal foi baseado em dados divergentes, sem indicação do motivo pelo qual se optou pelo números relacionados; não foram compensados os descontos relativos ao IRF; não se confrontou os rendimentos consignados na declaração de rendimentos;
- Com relação aos rendimentos pagos pela Areias Comunicações e Marketing – Trata-se de exigência fundada em mera presunção, sem prova do fato gerador e sem prova da base de cálculo;
- Com relação aos rendimentos pagos pelo M.S.R. – Esportes Ltda. – Também se trata de Imposto de Renda retido na fonte, cuja responsabilidade de reter é da Fonte pagadora. A alegada omissão desta parcela na Declaração de Rendimentos do autuado não assegura ao fisco o direito de receber o imposto duas vezes;
- Com relação aos rendimentos pagos pela Editora Abril Panini S/A – Ocorreu um engano no enquadramento legal dos fatos. Não se trata de omissão de rendimento; mas de rendimento tributado na fonte. E assim, não é devido o imposto porque pago e não é devida a multa porque não houve sonegação ou omissão de rendimento;
- Com relação aos rendimentos pagos pelo Kashiwa Reysol – Hitachi Sports CO. Ltda. – Não cabe a tributação no Brasil, porque a residência do contribuinte no Japão prolongou-se por 2 anos calendários, tanto que figuram os rendimentos pagos pelo Clube Japonês nos exercícios básicos de 1994 e 1995; porque o problema



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

Processo nº. : 10880.035126/99-02

Acórdão nº. : 102-46.075

de competência tributária se sujeita à lei de Introdução ao Código Civil – lei superior que rege a aplicação territorial das leis – Decreto – lei nº 4.657 de 04/09/1942; além do que o Brasil e o Japão mantêm um tratado para evitar a bi-tributação aprovada pelo Decreto Legislativo nº 43 de 23/11/67, objeto da promulgação pelo Decreto nº 61.899 de 14/12/67, do Poder Executivo;

- Com relação aos rendimentos pagos pela Sociedade Esportiva Palmeiras – Trata-se rendimentos pagos a título de salário habitação, no quadro demonstrativo constata-se variações dos aluguéis , o que evidência erro de cálculo;
- Com relação aos rendimentos pagos pela Cambuci S/A e Cambuci Importadora Ltda. – cobram-se imposto de renda por rendimentos recebidos com retenção de IRF, através da Cambuci S/A e da Cambuci Importadora Ltda., constituindo bi-tributação;
- Com relação aos rendimentos pagos pela Protam Ltda. – trata-se de imposto de renda na fonte é de responsabilidade da fonte pagadora e não do autuado;
- Com relação aos rendimentos pagos pela Associazione cálcio Perúgia , S.P.A. – tudo se refere a um só negócio jurídico – o passe do contribuinte do São Paulo Futebol Clube para a Perúgia, não se trata de rendimentos do contribuinte, mas de rendimento do clube ou de indenização por prejuízos. Vê-se que pelo contrato de trabalho o contribuinte nada recebeu; nem mesmo pode ser reembolsado pela indenização trabalhista a que teria direito pela rescisão, pois foi assumida diretamente pelo Perúgia;



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

Processo nº. : 10880.035126/99-02

Acórdão nº. : 102-46.075

- Com relação às multas – diante das defesas apresentadas não cabe a cobrança dos tributos reclamados e consequentemente as multas que são acessórias e também as multas isoladas;
- Com relação à taxa selic – improcedente a cobrança devendo se manter qualquer parcela do débito fiscal, limitada aos juros de mora à taxa legal de 1% ao mês;
- Com relação ao pedido – requer o contribuinte à realização de perícia contábil; a reabertura de prazo para o recolhimento, com as deduções máximas e a decretação de sua procedência e o cancelamento do auto de infração.

Procuração às fls. 469.

Termo de juntada da impugnação às fls. 470.

Certidão remetendo os autos a Receita Federal de Julgamento de São Paulo – SP, às fls. 471 para prosseguimento.

Certidão encaminhando os autos às fls. 472/473, para prosseguimento.

Petição do contribuinte às fls. 474/475, indicando seus procuradores: Drs. Djalma de Souza Vilela; Rogério da Silva Borges e Geraldo Magela Mesquita.

Decisão da DRJ/SPO N º 002121, de 26/06/01, às fls. 478/531, com a seguinte ementa:

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF

Ano-calendário: 1994, 1995, 1996, 1997

Ementa: CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.



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

Processo nº. : 10880.035126/99-02

Acórdão nº. : 102-46.075

Não fica caracterizado o cerceamento do direito de defesa, quando claro o motivo e o enquadramento legal da autuação, possibilitando o pleno exercício do contraditório e da ampla defesa.

RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOAS JURÍDICAS

Os rendimentos do trabalho, com ou sem vínculo empregatício, recebidos de pessoas jurídicas estão sujeitos à tributação na Declaração de Ajuste Anual, sendo o correspondente imposto retido na fonte, apenas uma antecipação do devido na declaração anual.

RENDIMENTOS RECEBIDOS DE FONTES NO EXTERIOR

As pessoas físicas que se ausentarem do País sem requerer a certidão negativa para saída definitiva do País, terão seus rendimentos de fonte estrangeira, transferidos ou não para o Brasil, tributados no Brasil, nos primeiros doze meses de ausência, sob forma de recolhimento mensal, por manterem a condição de residente no País.

BENEFÍCIO INDIRETO. ALUGUEL DE MORADIA PAGO PELO EMPREGADOR

Se sujeita à tributação os valores dos benefícios indiretos pagos pelo empregador ao empregado, a título de aluguel de imóvel residencial.

RENDIMENTOS PAGOS POR PESSOAS JURÍDICAS. FONTES SITUADAS NO EXTERIOR

A tributação independe da denominação ou da forma de percepção dos rendimentos, localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer título, que configure situação de aquisição de disponibilidade econômica de renda.

MULTA DE OFÍCIO

A entrega da declaração de rendimentos após o início do procedimento *ex officio* inibe a espontaneidade do sujeito passivo, ensejando a aplicação da multa de ofício prevista na legislação de regência.

AGRAVAMENTO DA MULTA

A falta de atendimento à intimação formulada pelo Fisco, para prestar esclarecimentos, autoriza o agravamento da multa de lançamento de ofício.



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

Processo nº. : 10880.035126/99-02

Acórdão nº. : 102-46.075

A cominação da multa qualificada só se justifica quando perfeitamente caracterizado o evidente intuito de fraude nos termos definidos na legislação de regência.

MULTA ISOLADA

É devida, no caso de pessoa física sujeita ao pagamento mensal do imposto (carnê-leão) na forma do artigo 8º da Lei 7.713/1988, que deixar de fazê-lo, relativamente aos rendimentos recebidos a partir de 1º de janeiro de 1997.

MULTA POR FALTA/ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO

A falta de entrega da declaração de ajuste anual, estando o contribuinte obrigado à sua apresentação, enseja a aplicação da multa por falta/atraso prevista na legislação de regência.

JUROS DE MORA. TAXA REFERENCIAL SELIC

A utilização da taxa SELIC como juros moratórios decorre de expressa disposição legal.

CONSTITUCIONALIDADE

A apreciação e decisão de questões que versem sobre a constitucionalidade de atos legais são de competência exclusiva do Poder Judiciário, salvo se já houver decisão do Supremo Tribunal Federal declarando a inconstitucionalidade da lei ou ato normativo, hipótese em que compete à autoridade julgadora afastar a sua aplicação.

PEDIDO DE PERÍCIA

Considera-se não formulado o pedido de perícia que deixar de atender aos requisitos previstos em lei.

LANÇAMENTO PROCEDENTE EM PARTE.”

Petição do Contribuinte às FLS. 532.

Intimação nº 1349/2001 às fls. 533, remetida ao contribuinte em 03/09/2001 para no prazo de 30 dias manifestar-se sobre a decisão da DRJ/SPO. Com Ar – aviso de recebimento às fls. 536.



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

Processo nº. : 10880.035126/99-02

Acórdão nº. : 102-46.075

Intimação nº 2109/2001 às fls. 538/539, remetida ao contribuinte em 04/12/2001 para no prazo de 30 dias manifestar-se sobre a decisão da DRJ/SPO. Com Ar – aviso de recebimento às fls. 540.

Recurso voluntário com arrolamento de bens às fls. 541/576, impetrado pelo Contribuinte trazendo as mesmas argumentações elencadas na impugnação juntada às fls. 429/468.

Petição do contribuinte requerendo a prorrogação do prazo e apresentando mais bens para ser arrolados às fls. 580/585.

Certidão encaminhando os autos a DRJ/BHE/Secoj, para prosseguimento, às fls. 586.

Processo recebido pelo Egrégio Conselho de Contribuinte em 02/04/2002, às fls. 587.

Despacho determinando a distribuição destes autos a I. Conselheira Relatora, às fls. 588.

É o Relatório.



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

Processo nº. : 10880.035126/99-02
Acórdão nº. : 102-46.075

VOTO VENCIDO

Conselheira MARIA GORETTI DE BULHÕES CARVALHO, Relatora

O recurso é tempestivo, dele tomo conhecimento. Não há preliminares a serem analisadas.

A matéria recorrida versa sobre a omissão de rendimentos do trabalho com vínculo empregatício, sem vínculo empregatício, valores recebidos no exterior, multa por falta de recolhimento do carnê-leão e também por atraso na entrega da declaração de rendimentos, no período de 1994 a 1997.

Analisando as negociações realizadas pelo contribuinte e os clubes de futebol. Cabe destacar a considerada sob o meu ponto de vista como principal, que foi entre o Clube São Paulo e o Associazione Cálcio Perúgia S.A., para a compra do passe do contribuinte, no caso jogador de futebol.

O auto de infração neste caso específico tributa como rendimento o valor de R\$ 1.268.310,00 divididos em duas parcelas: uma de R\$ 433.290,00 que penaliza com a multa de 225% e outra de R\$ 835.020,00 com multa de 112,5 % (fls. 487), recebido pelo Contribuinte no negócio jurídico efetuado com o São Paulo.

Em análise temos que considerar o seguinte:

- A ação trabalhista (cópia as fls. 145/171) promovida pelo Contribuinte em face do São Paulo Futebol Clube visava à rescisão antecipada; in verbis: "Não mais tendo interesse na manutenção do pacto laboral, embora as condições existentes, comparadas a realidade brasileira, sejam invejáveis, quer o requerente promover unilateralmente a resolução do seu contrato de trabalho";



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

Processo nº. : 10880.035126/99-02

Acórdão nº. : 102-46.075

- O contribuinte obteve a concessão da liminar mediante caução do valor de R\$ R\$ 1.271.000,00 que liberaria o seu passe para que pudesse atuar em outra equipe, inclusive no exterior;
- Assim, a caução foi efetuada pelo Clube Perúgia e não pelo Contribuinte, mediante remessa vinda do exterior conforme documentos às fls. 189; in verbis: “ORDEM DE PAGAMENTO DO EXTERIOR – informamos que temos uma ordem de pagamento do exterior, no valor de US\$ 1.222.703,22 emitida por ordem de GAUCCI LUCIANO e a favor da JUNTA DE CONCILIAÇÃO E JULGAMENTO DE SÃO PAULO”;
- Em seguida o São Paulo pactua com o Contribuinte através de Instrumento Particular de Transação Terminativa de Litígio e Outras Avenças, juntado às fls. 205/208, a contratação do Contribuinte pelo Perúgia, onde expressamente nas cláusulas segunda e terceira do supracitado instrumento particular. O próprio Perúgia assumi o compromisso de efetuar todos os pagamentos devidos pelo Contribuinte ao São Paulo e libera diretamente o valor consignado nos autos da Ação Trabalhista em epígrafe para o Clube São Paulo como forma de pagamento inicial; e
- Concretizando a negociação o juízo trabalhista homologou o levantamento do depósito da quantia de R\$ 1.271.000,00 em favor do São Paulo expedindo alvará de levantamento também para o referido Clube de Futebol, tudo comprovado às fls. 209/210.

Assim, entendo que o Clube Perúgia assumiu a contenda, figurando como parte interessada nos autos da ação trabalhista e negociou a compra do passe do jogador, ora contribuinte efetuando diretamente o pagamento ao Clube



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

Processo nº. : 10880.035126/99-02

Acórdão nº. : 102-46.075

São Paulo, em troca do contribuinte desistir da lide trabalhista e ingressar como jogador de futebol para o clube Perúgia.

Desta forma, não ocorreu indenização paga ao Contribuinte pelo Perúgia e nem pelo São Paulo mas sim compra de passe diretamente pelo Perúgia ao São Paulo Futebol Clube, através de uma lide trabalhista e sem participação financeira do contribuinte.

Impossível agora, ser imputado ao contribuinte a responsabilidade da retenção de tributos sobre valores que não recebeu, cabendo sim, ao São Paulo ter retido o imposto e comprovado o recolhimento. Portanto temos, pelo fisco a utilização de bi-tributação abolida pela nossa legislação.

Com relação a demais matérias recorrida, este Conselho de Contribuintes já sumulou a matéria com o voto proferido pela I. Conselheira Sueli Efigênia Mendes de Britto, que passo então a adotar na íntegra:

“Em que pese a brilhante argumentação expendida pelo ilustre Conselheiro Relator, entendo que a diligência é prescindível por existir uma questão anterior a ser examinada, que é definir o sujeito passivo da obrigação tributária exigida pelo auto de infração de fls.41/45.”

Para o devido exame da matéria, preliminarmente, analiso as regras aplicáveis ao imposto sobre a renda fixadas pela Lei nº 5.172/66, Código Tributário Nacional, nos seguintes dispositivos:

"Art. 16. Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, ao contribuinte. Art. 43 - O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador à aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.



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

Processo nº. : 10880.035126/99-02
Acórdão nº. : 102-46.075

Art. 44. A base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, de renda ou de proventos tributáveis.

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

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

Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I – tratando-se de situação de fato, desde o momento em que verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

***II – tratando-se da situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.*"** (grifos não são do original)

Desse conjunto de normas extrai-se:

- a) a obrigação principal só existe com a ocorrência do fato gerador;
- b) o fato gerador do imposto sobre a renda nasce com a disponibilidade econômica ou jurídica da renda ou proventos de qualquer natureza;
- c) o momento da ocorrência do fato gerador é aquele definido em lei;
- d) com o pagamento do imposto extingue-se a obrigação tributária principal.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 10880.035126/99-02

Acórdão nº. : 102-46.075

Por óbvio, o sujeito ativo da obrigação tributária só pode exigir imposto do sujeito passivo na ocorrência do fato gerador.

A normas legais que disciplinam a matéria, vigentes a época do fato gerador do imposto (art. 144 do CTN), encontram-se inseridas no Regulamento do Imposto Sobre a Renda aprovado pelo Decreto nº 1.041/94, as quais passo a comentar.

Os rendimentos auferidos pela pessoa física estão sujeitos ao imposto de renda sob duas formas de tributação, num primeiro momento – **na percepção do rendimento**:

"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 ns. 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 que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, sem prejuízo do ajuste estabelecido no art. 93 (Lei nº 8.134/90, art. 2º).

Art.61. No caso de rendimentos recebidos acumuladamente, o imposto incidirá, no mês do recebimento, sobre o total dos rendimentos, inclusive juros e atualização monetária (Lei nº 7.713/88, art.12).

Art.656. No caso de rendimentos recebidos acumuladamente, o imposto na fonte incidirá sobre o total dos rendimentos pagos no mês, inclusive juros e atualização monetária (Lei nº 7.713, de 1988, art. 12, e 8.134/90, ar.3º).



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 10880.035126/99-02

Acórdão nº. : 102-46.075

Parágrafo único. Poderá ser deduzido, para fins de determinação da base de cálculo sujeita à incidência mensal do imposto, o valor das despesas com ação judicial necessárias ao recebimento dos rendimentos, inclusive com advogados, se tiverem sido pagas pelo contribuinte, sem indenização (Lei nº 7.713, de 1988, art. 12).

Num segundo momento – apurado e calculado na Declaração de Ajuste Anual:

*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)." (grifos não são do original)*

Registro, por ser oportuno, que a norma legal é clara no sentido de que recolhimento de imposto, via declaração, só é permitida para SALDO de imposto. Isso significa, para aqueles rendimentos que por autorização legal escaparam da tributação mensal.

Essa norma, aliás, está em perfeita consonância com a regra do art. 7º do Decreto-lei nº 1.968 de 23/12/82, ainda em vigência, no sentido de que: *A falta ou insuficiência de recolhimento de imposto ou de quota nos prazos fixados, apresentada ou não a declaração de rendimentos, sujeitará o contribuinte à multa de mora de 20% ou a multa de lançamento "ex officio", acrescida, em qualquer dos casos, de juros de mora.*

As normas que deram origem a essa sistemática estão consignadas nas Leis nº 7.713/88 e 8.134/90. Pela primeira (art. 2º), o imposto passou a ser devido **mensalmente** à medida que os rendimentos e ganhos de capital fossem percebidos. Pela segunda (art. 2º), foi excluída a palavra mensalmente e incluída a frase, *sem prejuízo do ajuste estabelecido no artigo 11*, e no art. 9º foi **"ressuscitada"** a obrigação da pessoa física apresentar anualmente a declaração de rendimentos, para determinar o saldo do imposto a pagar ou a restituir.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 10880.035126/99-02
Acórdão nº. : 102-46.075

As modificações introduzidas por essa última norma, não afetaram a obrigação principal de PAGAR O IMPOSTO DE RENDA NO MOMENTO DA PERCEPÇÃO DO RENDIMENTO, isto significa que se manteve como critério de apuração do imposto o regime de caixa.

Posteriormente a Lei nº 8.383/91, ao entrar em vigor 1/1/92, devolveu o critério de apuração mensal ao determinar que:

"Art. 5º - A partir de primeiro de janeiro do ano –calendário de 1992, o imposto de renda incidente sobre os rendimentos de que tratam os arts. 7º, 8º e 12 da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, será calculado de acordo com a seguinte tabela progressiva:

(...)

*Parágrafo único – O imposto de que trata esse artigo será calculado sobre os **rendimentos mensais efetivamente recebidos em cada mês**. (grifei)*

(...)

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

Mais tarde, a Lei nº 9.250/95 manteve o indicado critério (art. 2º, parágrafo único), e pelo art. 7º determinou a apuração em Reais do saldo de imposto a pagar ou a restituir."

Essas normas legais confirmam o raciocínio, anteriormente registrado, de que a previsão de ajuste na declaração anual tem por objetivo trazer a tributação àqueles rendimentos que **legalmente**, no momento do recebimento, deixaram de ser tributados. Incide nessa hipótese, o contribuinte que recebe remuneração de duas ou mais fontes pagadoras que, consideradas isoladamente, ficam abaixo do limite de isenção e quando somadas no final do ano-calendário, sujeitam-se ao imposto de renda.



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

Processo nº. : 10880.035126/99-02

Acórdão nº. : 102-46.075

Desse breve histórico, conclui-se que a declaração de rendimentos entregue depois do encerramento do ano-calendário, ou seja, no início do exercício seguinte, não é o documento próprio para OFERECER rendimentos à tributação e caso o contribuinte o faça pode ser acusado de postergar o PAGAMENTO DE IMPOSTO.

Insisto, todas essas normas legais são no sentido de que todo rendimento percebido pelo contribuinte durante o ano – calendário, superior ao limite mensal de isenção, sofrerá o ônus do imposto que deve ser recolhido até o mês seguinte ao de sua percepção. Não havendo a retenção ou antecipação e o conseqüente pagamento do imposto caracterizada está a INFRAÇÃO à legislação tributária.

O legislador não deixou margem alguma para que se pudesse entender que, não havendo tributação no mês da percepção, o contribuinte DEVE ou PODE tributar anualmente os rendimentos percebidos nos doze meses do ano - calendário.

Assim sendo, os rendimentos decorrentes de vínculo empregatício, especialmente os recebidos acumuladamente (art.61 RIR/94, anteriormente copiado) sofrem mensalmente a incidência do imposto de renda que, por determinação legal, deverá ser retido e recolhido pela fonte pagadora. Esta responsabilidade está fixada no Livro III – Imposto de Renda na Fonte, Capítulo VII – Retenção e Recolhimento, do já mencionado regulamento:

"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)

Essa obrigação legal produz o seguinte efeito: o beneficiário do rendimento suporta o ônus do imposto, contudo, **o sujeito passivo da obrigação tributária passa a ser a FONTE PAGADORA**, como se depreende das seguintes normas do Código Tributário Nacional:





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

Processo nº. : 10880.035126/99-02

Acórdão nº. : 102-46.075

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 expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação ".(grifei)

Por sua vez, o beneficiário do rendimento só assumirá a posição de sujeito passivo do imposto quando, ao levar a totalidade dos rendimentos percebidos durante o ano-calendário para a declaração de ajuste anual, apurar suplemento de imposto a pagar.

Acolher a hipótese de que o beneficiário do pagamento tem a obrigação de oferecê-los a tributação na declaração anual seria admitir, por mais absurdo que pareça, que o legislador ao ressuscitar a DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL, buscou proporcionar aos contribuintes uma oportunidade de acertar situações irregulares ou, ainda, de remediar infrações à legislação tributária, praticadas durante o ano-calendário.



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

Processo nº. : 10880.035126/99-02
Acórdão nº. : 102-46.075

Retornando as disposições legais que integram o R.I.R/94.

"Art. 796. Quando a fonte assumir o ônus do imposto devido pelo beneficiário, a importância paga, creditada, empregada, remetida ou entregue, será considerada líquida, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto, sobre o qual recaíra o imposto ressalvados os casos a que se referem os arts. 778, parágrafo único, e 786 (Lei nº 4.154/62, art. 5º).

Art. 891. Quando houver falta ou inexatidão de recolhimento do imposto devido na fonte, será iniciada a ação fiscal, para a exigência do imposto, pela repartição competente, que intimará a fonte ou o procurador a efetuar o recolhimento do imposto devido, com o acréscimo da multa cabível, ou a prestar, no prazo de vinte dias, os esclarecimentos que forem necessários. (Leis nºs 2.862/56, art. 28, e 3.470/58, art. 19).

Art. 919. A fonte pagadora fica obrigada ao recolhimento do imposto, ainda que não o tenha retido (Decreto-lei nº 5.844/43, art. 103).

Parágrafo único. No caso deste artigo, quando se tratar de imposto devido como antecipação e a fonte pagadora comprovar que o beneficiário já incluiu o rendimento em sua declaração, aplicar-se-á a penalidade prevista no art. 984, além dos juros e multa de mora pelo atraso, calculados sobre o valor do imposto que deveria ter sido retido, sem obrigatoriedade do recolhimento deste." (grifei)

Primeiramente, faz-se necessário analisar a matriz legal do art. 919 que está no Decreto-lei nº 5.844/43, no capítulo III - *Do recolhimento do imposto*, nos seguintes artigos:

"Art. 101. As pessoas obrigadas a reter o imposto compete o recolhimento às repartições fiscais.

Art. 102. O recolhimento do imposto será efetuado dentro do prazo de 30 dias contados da data em que se tornou obrigatória à retenção pela fonte, ou pelo procurador do residente ou domiciliado no estrangeiro.

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 10880.035126/99-02
Acórdão nº. : 102-46.075

Art. 104. O recolhimento do imposto pela fonte ou pelo procurador será feito por meio de guia própria.

De imediato, percebe-se que o parágrafo único do art. 919, **anteriormente copiado**, é **criação** do REGULAMENTO, e isso fere a garantia constitucional esculpida no art. 5º, inciso II da Constituição Federal de 1988 de que : *ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei*.

Hely Lopes Meirelles, em seu livro Direito Administrativo Brasileiro, editora Revista dos Tribunais, 7º Edição, pág. 106, ensina que:

Regulamento é ato administrativo geral e normativo expedido privativamente pelo Chefe do Poder Executivo (federal, estadual, municipal), através de decreto, com o fim de explicar o modo e a forma de execução da lei (regulamento de execução), ou prover situações não disciplinadas em lei (regulamento autônomo ou independente).

O regulamento não é lei, embora a ela se assemelhe no conteúdo e no poder normativo. Nem toda lei depende de regulamento para ser executada, mas toda e qualquer lei pode ser regulamentada se o Executivo julgar conveniente fazê-lo. Sendo o regulamento, na hierarquia das normas, ato inferior à lei, não a pode contrariar, nem restringir ou ampliar suas disposições. Só lhe cabe explicitar lei, dentro dos limites por ela traçados. Na omissão da lei o regulamento supre a lacuna que o legislador compete os claros da legislação. Enquanto não o fizer, vige o regulamento, desde que não invada matéria reservada à lei.

Na página 156 da citada obra, o reconhecido autor conclui: ***No que o regulamento infringir ou extravasar da lei, é írrito e nulo.***

Disso se extrai que a disposição do parágrafo único do art. 919 é ineficaz. Desse modo podemos concluir que:

- a) a pessoa jurídica pagadora dos rendimentos é o sujeito passivo do imposto de renda incidente na fonte, na qualidade de responsável;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 10880.035126/99-02
Acórdão nº. : 102-46.075

b) independentemente de ter feito a retenção está obrigada a recolher o valor do imposto devido.

Na letra “a” temos a **regra**: o responsável pelo recolhimento do imposto é a fonte pagadora, e o devedor originário, isto é aquele que tem relação direta com o fato imponível, suporta o ônus do tributo.

Na letra “b”, temos a **exceção**: a fonte pagadora que normalmente está na posição de sujeito passivo como responsável, continua sendo sujeito passivo, porém, na qualidade de **contribuinte**.

As regras inseridas no art. 796 e 919, anteriormente copiadas, são claras: no caso do imposto deixar de ser retido ou quando a fonte pagadora assumir expressa ou tacitamente o seu ônus **QUEM DEVE PAGAR O IMPOSTO É A FONTE PAGADORA** , na qualidade de contribuinte.

Aqui, ocorre o que a doutrina define como sujeição passiva por substituição, que no dizer de Rubens Gomes de Souza , em sua obra “Compêndio de Legislação Tributária”, 3^a. Edição, pág. 72, tem lugar, quando, *em virtude de disposição expressa de lei, a obrigação tributária surge desde logo contra uma pessoa diferente daquela que esteja em relação econômica com o ato, fato ou negócio tributado: nesse caso é a própria lei que substitui o sujeito passivo direto por outro indireto*. Dessa maneira, o responsável pelo recolhimento não é a pessoa que tira a vantagem econômica do ato, fato ou negócio tributado, embora seja esta quem efetivamente suporta o ônus do encargo.

Esta posição, até o momento, é a mais apropriada para o caso aqui discutido e está defendida detalhadamente, pelo referido autor no livro Pareceres – volume 3 – Imposto de Renda – Edição Póstuma Coordenada pelo Instituto Brasileiros de Estudos tributários – 1975 – Editora Resenha tributária, páginas 270, nos seguintes termos:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 10880.035126/99-02
Acórdão nº. : 102-46.075

"3/3.2 – (...) A fonte pagadora não é simples auxiliar da autoridade administrativa de lançamento e na arrecadação do imposto: é o próprio devedor dele, ou seja, o sujeito passivo da obrigação principal, definido pelo art. 121 do CTN como "a pessoa obrigada ao pagamento do tributo" o parágrafo único desse artigo define duas figuras de sujeito passivo: a fonte pagadora oferece a condição sui generis de enquadrar-se em ambas essas figuras.

3/3.3 - Com efeito: dispõe o art. 121 do CTN que o sujeito passivo se diz "contribuinte" quando tenha relação pessoal e direta com o fato gerador; e "responsável" quando, sem revestir a condição de contribuinte seja obrigado a pagar o tributo por disposição expressa de lei. Ora, a fonte pagadora certamente está no primeiro caso: sua relação pessoal e direta com o fato gerador do imposto de renda consiste em lhe dar causa, ao pagar ao beneficiado o rendimento, ou o provento sujeito ao imposto. Mas está também na segunda situação: o contribuinte do imposto de renda, normalmente seria o beneficiário do rendimento ou provento, ou seja, aquele a quem a fonte pagou; mas quanto à metodologia da tributação seja a agora em exame, a obrigação principal da fonte decorre de disposição expressa de lei : "a fonte pagadora(...) fica obrigada ao recolhimento do imposto, ainda que não o tenha retido (Dec. lei nº 5.844/43, art. 103.) "(grifei)

Explicado isso concluo:

- Levando-se em conta que o imposto recolhido passa a integrar a receita tributária da União, que tem por objetivo custear a prestação de serviços públicos e a execução de obras em benefício da sociedade brasileira, admitir-se que ele seja recolhido, **apenas** no momento da declaração de rendimentos, como já disse, implica em autorizar a postergação do pagamento de tributo, concordar com infração cometida e com o consequente prejuízo aos cofres públicos;
- A fonte pagadora não pode alegar desconhecimento da lei (art.3º do Decreto – lei nº 4.657/42 – Lei de Introdução ao Código Civil). As normas legais transcritas são claras no sentido de que



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 10880.035126/99-02

Acórdão nº. : 102-46.075

deveria a fonte pagadora, constatado o equívoco, reajustar a base de cálculo do imposto, entregando um novo “comprovante de rendimentos pago e imposto de renda retido na fonte” a seus funcionários para que eles exercessem a faculdade de retificar a declaração de ajuste anual sob o amparo do benefício da denúncia espontânea (art. 138 do C.T.N);

- A infração à legislação tributária, está caracterizada pela não retenção do imposto que sabia ser devido, por esse motivo é que as normas inseridas nos artigos 796, 891 e 919, do RIR/94, anteriormente copiados, são incisivas ao determinar que: **CONSTATADA A AUSÊNCIA DE RETENÇÃO DE IMPOSTO NA FONTE A AÇÃO FISCAL DEVERÁ SER CONTRA A FONTE PAGADORA;**
- O legislador não deu opção para a fonte pagadora deixar de reter o imposto, pois usou o termo **DEVERÁ**, dessa maneira o imposto, deve ser exigido da pessoa jurídica pagadora dos rendimentos;
- Cobrar o imposto do beneficiário do rendimento, não é a postura adequada às normas legais transcritas, e não cabe à autoridade lançadora, que tem atividade obrigatória e vinculada, criar exceção não prevista na Lei nº 7.713/88 ou nos respectivos diplomas legais que foram alterando a sua redação;
- Se o contribuinte errou quando deixou de comunicar a Secretaria da Receita Federal a ausência de retenção do imposto, a autoridade lançadora não acertou ao formalizar o lançamento, pois fiscalizando e tributando o recorrente agiu em discordância com a



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

Processo nº. : 10880.035126/99-02
Acórdão nº. : 102-46.075

legislação tributária pelas seguintes razões: a) utilizou o critério anual de tributação dos rendimentos de trabalho assalariado; b) deixou de cumprir as determinações inseridas nos artigos 891 e 919 do RIR/94; c) homologou a comprovada postergação do recolhimento do imposto que, pela lei vigente, deveria ter sido recolhido até o último dia útil do mês seguinte ao da retenção; d) feriu o princípio de ISONOMIA (inciso II do art. 150 da C.F/88), uma vez que os demais contribuintes do imposto de renda estão sujeitos ao regime de pagar o imposto de renda no momento da percepção dos rendimentos.

Esse entendimento, ao que me parece, está em consonância com a jurisprudência da Primeira e Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, espelhada nos seguintes julgados:

"TRIBUTÁRIO - IMPOSTO DE RENDA - RETENÇÃO NA FONTE - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RESPONSABILIDADE PELO PAGAMENTO - ARTS. 45, § ÚNICO DO CTN, 103 DO D.L. 5.844/43 E 576 DO DEC. 85.450/80

1. O substituto tributário do imposto de renda de pessoa física responde pelo pagamento do tributo, caso não tenha feito a retenção na fonte e o recolhimento devido.

2. Recurso especial conhecido e provido." (REsp. 153.664/PEÇANHA)

Data da Decisão (RESP 281732 / SC, Primeira Turma, DJU de 1.10.2001, da relatoria Min. Humberto Gomes de Barros)

TRIBUTÁRIO – IMPOSTO DE RENDA – AUSÊNCIA DE RETENÇÃO NA FONTE – SUBSTITUIÇÃO LEGAL - TRIBUTÁRIA – FONTE PAGADORA.

A obrigação tributária nasce, por efeito da incidência da norma jurídica, originária e diretamente, contra o contribuinte ou contra o substituto legal tributário; a sujeição passiva é de um ou de outro, e,



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

Processo nº. : 10880.035126/99-02
Acórdão nº. : 102-46.075

quando escolhido o substituto legal tributário, só ele, ninguém mais, está obrigado a pagar o tributo.

O substituto tributário do imposto de renda de pessoa física responde pelo pagamento do tributo, caso não tenha feito a retenção na fonte e o recolhimento devido.(RESP 309913 / SC, Segunda Turma, unânime, de 2/5/2002, DJU de 1/7/2002 relatoria Min. Paulo Medina)".

Assim, com essas considerações, meu voto é no sentido de DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso formulado pelo contribuinte, mantendo o auto de infração somente no que tange a aplicação da multa pelo falta/atraso na entrega das declarações dos anos calendários de 1994 a 1997.

Sala das Sessões - DF, em 13 de agosto de 2003.


MARIA GORETTI DE BULHÕES CARVALHO



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

Processo nº. : 10880.035126/99-02
Acórdão nº. : 102-46.075

V O T O V E N C E D O R

Conselheiro NAURY FRAGOSO TANAKA, Relator Designado

O litígio decorre da exigência de tributo sobre rendimentos omitidos decorrentes do trabalho com vínculo empregatício recebidos de pessoa jurídica, nos meses de Janeiro a Dezembro do ano-calendário de 1994, julho a dezembro de 1995, Janeiro a Dezembro de 1996, Janeiro, Abril a Dezembro de 1997; de rendimentos pagos por pessoas jurídicas, mas sem vínculo empregatício, nos meses de fevereiro, março, maio, setembro a dezembro do ano-calendário de 1994, janeiro, março, e novembro de 1995, março a dezembro de 1996, janeiro, fevereiro, maio, novembro e dezembro de 1997; e daqueles provenientes de fontes no exterior nos anos-calendário de 1994, 1995, e 1997.

Essa exigência foi formalizada mediante lavratura de Auto de infração, de 4 de fevereiro de 2.000, fls. 386/409, que conteve crédito tributário de R\$ 1.702.002,04.

Integraram, também, o feito, as multas pela falta de recolhimento da antecipação do tributo, do tipo carnê-leão, relativa a rendimentos percebidos no mês de janeiro de 1997, e pelo atraso na entrega das declarações de ajuste anual referentes aos exercícios de 1995, 1996, 1997 e 1998.

O primeiro e o segundo grupo de infrações tiveram fundamento legal nos artigos 1º, 2º e 3º. e parágrafos da Lei 7.713/88; artigo 1º ao 3º, da lei nº 8134/90; artigo 4º e 5º, parágrafo único da lei nº 8.383/91; artigo 7º e 8º, da lei nº 8.981/95; artigo 3º e 11 da Lei nº 9.250/95. O terceiro, repete a mesma fundamentação anterior com a inclusão dos artigos 8º da lei nº 7.713/88 e 6º da lei nº 8.383/91.



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

Processo nº. : 10880.035126/99-02
Acórdão nº. : 102-46.075

A penalidade pelo não recolhimento do carnê-leão teve origem nos artigos 8.º da lei n.º 7713/88 e 44,§1.º, II da lei n.º 9430/96, enquanto aquelas que visaram punir o atraso na entrega das declarações de ajuste anual, os artigos 88,I,§1.º “a” da MP n.º 812/94 convalidada pela Lei n.º 8981/95, combinado com os artigo 27 da lei n.º 9532/97.

A peça recursal contele ratificação integral dos argumentos contidos na impugnação, esta localizada nas fls. 429 a 468.

Para facilitar o entendimento, dada a complexidade do feito, este voto conterá análise das omissões de rendimentos agrupadas por fonte pagadora, detalhadas por ano-calendário, contendo no início a contestação posta pelo Impugnante, seguida das posições da Autoridade Julgadora de primeira instância e deste Relator.

Rendimentos do São Paulo FC - AC 1994 / 1995 / 1996 / 1997.

AC – 1994

O recorrente requereu revisão contábil e análise da divergência entre informações e declarações de ajuste anual; pediu exclusão das penalidades em face da existência de controvérsia. Alegou que o levantamento fiscal foi baseado em dados divergentes, sem indicação do motivo pelo qual se optou pelos números relacionados; a falta de compensação dos descontos relativos ao IRF e de consideração dos rendimentos consignados nas declarações de ajuste anual.

Em primeira instância, foi justificado que a Autoridade Fiscal tomou os valores constantes de planilha apresentada pelo clube, em vista da ausência de comprovantes de rendimentos relativo ao trabalho assalariado. O comprovante para o trabalho não assalariado continha falhas na transformação dos valores. Assim, apurado valor total de:



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

Processo nº. : 10880.035126/99-02
Acórdão nº. : 102-46.075

Trabalho assalariado : 262.163,98 UFIR - IR-F. 64.383,51 UFIR
 T. Não Assalariado : 161.570,16 UFIR – IR-F. 53.542,96 UFIR
 Total de : 423.734,14 UFIR – IR-F.117.926,47 UFIR
 (-) * V. Declarado..... :*290.044,19 UFIR – IR-F. 72.025,81 UFIR

* Valor equivalente a 290.044,19 UFIR foi declarado pelo contribuinte, mas de natureza não identificada, se rendimentos assalariados ou não assalariados, motivo para que a Autoridade Fiscal considerasse todo o rendimento do trabalho assalariado como declarado, restando então declaradas 27.880,21 UFIR (290.044,19 UFIR -262.163,98 UFIR = 27.880,21 UFIR) de rendimento do trabalho não assalariado.

A diferença equivalente a 27.880,21 UFIR correspondente a rendimentos do **trabalho sem vínculo empregatício** foi descontada no mês de **março**, do valor percebido nessa rubrica, informado pelo São Paulo FC, fl. 255, fato que resultou em saldo dessa natureza ainda não oferecido à tributação equivalente a 102.121,95 UFIR($130.002,19 \text{ UFIR} - 27.880,21 \text{ UFIR} = 102.121,95 \text{ UFIR}$) para esse mês.

O IR-Fonte foi apropriado proporcionalmente à parte dos rendimentos considerada declarada em relação àquele descontado dos rendimentos desse mês. Assim, obteve-se a proporção de $102.121,95 \text{ UFIR} / 130.002,19 \text{ UFIR} = 78,55\%$ que aplicada sobre o IR-Fonte desse mês resultou em 34.453,88 UFIR não declarado, e 9.354,88 UFIR a parte já declarada.

Conseqüentemente o IR-Fonte declarado resultou maior do que o apropriado como declarado, no entanto, esse fato não teve nenhuma implicação no resultado tributário, porque os valores descontados foram todos apropriados subtrativamente do imposto apurado, conforme se observa no Demonstrativo de Apuração do Imposto de Renda Pessoa Física, fl. 394.

11



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

Processo nº. : 10880.035126/99-02
Acórdão nº. : 102-46.075

Quanto a esta alegação, não há correções a fazer.

O levantamento tomou por suporte a nova informação prestada pelo São Paulo FC para os rendimentos auferidos no ano de 1994, fl. 255, em função da evidente existência de erro nos informes anteriores, fls. 256 e 257.

Com base nesses dados a Autoridade Fiscal confrontou-os com aqueles que integraram a declaração de ajuste anual apresentada pelo fiscalizado e, como nesta não se consegue identificar quanto do valor declarado consistia em rendimentos do trabalho assalariado, considerou-o integralmente como decorrente dessa espécie, para então distribuir o restante dos rendimentos informados pelo clube.

Não houve qualquer prejuízo ao contribuinte porque todo o Imposto retido pela fonte pagadora foi apropriado na apuração do tributo como se constata no Demonstrativo de Apuração do IR, fls. 394. **Razão ao Fisco e à decisão a quo.**

AC – 1995

O recorrente apresentou dúvidas sobre os valores tributados no AI e quanto a dedução do IR-Fonte. Alegou que o TVF não contele detalhamento a respeito da dita omissão, nem sobre onde foi apropriado o IR-Fonte.

A Autoridade Julgadora a quo informou que, nesse ano-calendário, o contribuinte omitiu a importância recebida do São Paulo FC, e declarou, apenas, os rendimentos tributáveis percebidos da Sociedade Esportiva Palmeiras e da CBF.

Esclareceu que a documentação fornecida pelo Clube, fl. 258/259 e o subitem 3.2.1. “a” do Termo de Verificação Fiscal, fl. 345, indicam que o interessado recebeu desse clube a importância de R\$ 34.922,36. Informou que a penalidade aplicada foi de 112,5%. Decidiu que não há razão para que se alegue o cerceamento do direito de defesa porque todos os elementos necessários à compreensão integram o processo.



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

Processo nº. : 10880.035126/99-02
Acórdão nº. : 102-46.075

Não há correções quanto à incidência tributária.

O rendimento está comprovado conforme indicado no julgamento a quo. Para saber quanto foi tributado basta verificar o Anexo II-B, fls. 376 e 377, tomar o valor constante da linha “*Total Rend. Rec. PJ c/Multa 112,5%*” e compará-lo com os valores da coluna “*Infrações R\$*” do Demonstrativo de Apuração do IR, fl. 397.

Para verificar a compensação do IR-Fonte toma-se o valor do “*Total do Imposto Retido na Fonte*” correspondente à rubrica “*Total Rend. Rec. PJ c/Multa 112,5%*” do mesmo Anexo e se compara com aquele constante da linha “*(-) IRRF s/Dif. (R\$)*”, fl. 397, na qual o total do IR Fonte sobre as diferenças foi de R\$ 70.427,59 para as infrações penalizadas com multa de 75%, e R\$ 11.441,49, para as que tiveram multa de 112,5%. Esses totais são apropriados no cálculo do tributo mais abaixo no mesmo Demonstrativo.

O agravamento da penalidade será abordado mais à frente.

AC – 1996

O recorrente protestou contra a posição da Autoridade Fiscal pelo entendimento de que a existência de três contratos com o S Paulo FC evidenciaria o intuito de sonegar tributos. Afirmado que a exploração da imagem constituiu um contrato paralelo àqueles relativos à negociação como jogador de futebol. Os pré-contratos, posteriormente, geraram contratos com alguns ajustes. Concluiu informando que os valores foram percebidos líquidos, uma vez que o IR-Fonte foi retido pelas empresas contratantes, fato que exclui o contribuinte da relação com o Fisco.

A Autoridade Julgadora a quo demonstrou, perfeitamente, a existência de um pré-contrato, confirmado na ação judicial movida pelo contribuinte



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

Processo nº. : 10880.035126/99-02
Acórdão nº. : 102-46.075

contra o clube - Medida Cautelar Inominada - MCI, n.º 22-001-97- que contém dados indicativos de que este recebia efetivamente R\$ 75.000,00 mensais a título de luvas, exploração de imagens e salários.

Observe-se que a ação judicial teve por objeto a resilição antecipada do contrato existente com o referido clube, considerando o interesse do contribuinte em trabalhar no exterior, em outro clube. Para esse fim, o interesse deste último em quitar a penalidade imposta pela extinção da relação contratual.

Assim, o contribuinte deixou de declarar a diferença entre os R\$ 75.000,00 mensais ajustados e os R\$ 15.000,00 declarados, nela incluídas luvas e exploração de imagens, efetivamente recebidos conforme constou do Pré-contrato.

No referido Pré-contrato havia a previsão de pagamento de um adiantamento de R\$ 180.000,00 pelo direito de 15% do passe, conforme indicado na referida Decisão à fl. 512.

O lançamento foi mantido integralmente, em primeira instância, quanto a esta incidência.

Verifica-se que o contribuinte declarou R\$ 275.313,30 e com IR-Fonte de R\$ 66.153,98, como recebidos do São Paulo FC. Tais valores foram confirmados pelo clube, conforme documentos às fls. 252 e 260. Os contratos foram identificados no TVF à fl. 357.

A Autoridade Fiscal incluiu para fins de tributação os valores extras. Pela Medida Cautelar Inominada, fls. 146 a 165, o Pré-contrato previa salário mensal de R\$ 75.000,00 nele incluídas luvas, no período de 10/06/96 a 31/12/98. No referido Pré-contrato havia a previsão de pagamento de um adiantamento de R\$ 180.000,00 pelo direito de 15% do passe, fl. 149. No contrato oficial, n.º 224.540, fl. 169, o prazo fixado foi de 10/06/96 a 10/06/98, a remuneração, de R\$ 15.000,00 e anuladas as demais cláusulas.



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

Processo nº. : 10880.035126/99-02
Acórdão nº. : 102-46.075

O contribuinte solicitou, no referido processo judicial, fl. 151, quitar a rescisão contratual calculando o valor a pagar com suporte naquele efetivamente percebido, de R\$ 75.000,00, que incluía a diferença entre o pré-contrato e o contrato oficial, composta por: Salário mensal de R\$ 15.000,00; exploração de imagem, R\$ 26.670,00 e parte extra, R\$ 33.330,00. Confirmado que o requerido nunca deixou de pagar R\$ 75.000,00, parte no holerith oficial, parte pelo direito de exploração de imagem e o complemento por intermédio de uma terceira empresa exploradora das placas publicitárias no estádio do requerido.

A Autoridade Fiscal tributou a diferença relativa aos extras – R\$ 33.330,00 mensais, conforme planilha à fl. 360, e para esse fim reajustou a base de cálculo porque não identificada a fonte pagadora de tais rendimentos.

Verifica-se que o contribuinte não junta documentos comprobatórios de suas alegações, nem comprova a retenção na Fonte. Destarte, não há como atribuir razão ao recorrente, devendo manter-se a posição do Fisco e da Autoridade Julgadora *a quo*.

AC – 1997

A Autoridade Fiscal apurou uma diferença, teoricamente recebida em janeiro/97 a título de “parte extra”. O recorrente protestou contra essa presunção de recebimento porque, em seu entender, não se encontra comprovado o pagamento.

A Autoridade Julgadora *a quo* lembrou que o fiscalizado vinha recebendo salários, luvas e uma parte extra não declarada decorrente do contrato com o São Paulo FC. Assim, considerada recebida a parte extra de Dezembro/96 no mês de Janeiro/97 – R\$ 33.330,00 (conforme boletos de pagamentos para conferir as datas, fls. 169 a 171 e 230/231).



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

Processo nº. : 10880.035126/99-02
Acórdão nº. : 102-46.075

Não há correções a fazer porque o valor decorre da Medida Cautela Inominada, fls. 146 a 165, movida pelo contribuinte contra o próprio clube, na qual afirmou que os rendimentos, inclusive a parte extra, vinha sendo regularmente recebida.

Areias Comunicações e Marketing.

AC - 1994

Com relação aos rendimentos pagos pela Areias Comunicações e Marketing, o recorrente considerou a exigência fundada em mera presunção, sem prova do fato gerador e da base de cálculo, como consta do Termo de Verificação Fiscal, item 2.1.8, fl. 337; complementou que o rendimento recebido foi líquido e, portanto, não poderia ter sido recalculada a base tributável. Ainda, aditou que o IR – Fonte foi recolhido pela empresa contratante.

A Autoridade Julgadora de primeira instância utilizou como suporte o Instrumento Particular de Prestação de Serviços Artísticos e Concessão de Uso de Imagem, Som e Voz com Fins Promocionais, fls. 75/76, firmado entre a Justus Comunicações Ltda, como contratante e Areias Com. E Marketing Ltda como contratada e o fiscalizado como interveniente-anuente, e o Recibo de pagamento da 2.ª parcela ao fiscalizado, fl. 79, em valor equivalente a US\$ 30.000,00, em 3 de fevereiro de 1994 para a incidência tributária. Observe-se que o referido contrato tem data de 31 de janeiro de 1994.

Verifica-se que a Autoridade Fiscal considerou as duas parcelas equivalentes a US\$ 30.000,00 como recebidas no mesmo dia, por falta de outros elementos indicativos e pela ausência de manifestação do contribuinte quando instado a fazê-lo. Trata-se de presunção, mas presunção com elevado grau de certeza porque se foi paga a 2.ª parcela, óbvio que a primeira, também, foi paga. Outro motivo que colabora com o Fisco é a ausência de reclamação contra eventual quebra de contrato. **O feito deve ser mantido quanto a essa incidência tributária.**



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

Processo nº. : 10880.035126/99-02
Acórdão nº. : 102-46.075

M.S.R. – Esportes Ltda

AC – 1994, 1995 e 1996.

A incidência tributária sobre os rendimentos pagos pela M.S.R. – Esportes Ltda e omitidos pelo contribuinte, também, foi contestada com a alegação de que a responsabilidade pela retenção é da fonte pagadora e somente a ela pode ser atribuída. Alegado que a omissão desta parcela na Declaração de Rendimentos do autuado não assegura ao Fisco o direito de receber o imposto duas vezes. Solicitada a verificação do recolhimento junto à Fonte Pagadora.

O DRJ explicou que tais rendimentos decorrem do trabalho e são tributáveis em dois momentos: pela fonte pagadora e na DAA, independente da primeira. E, justificou o agravamento em face de o contribuinte não ter atendido as solicitações de esclarecimentos a respeito dessas importâncias.

Deve ser lembrado que o contribuinte não contestou a percepção do rendimento, apenas, o reajuste da base de cálculo. A Autoridade Fiscal verificou junto à fonte pagadora se o recolhimento do IR-Fonte havia sido concretizado e **concluiu pela inexistência dessa ação** para os pagamentos efetuados nos meses de **fevereiro, outubro e dezembro**.

Corretamente, reajustou tais valores para encontrar a base de cálculo porque considerados líquidos, fl. 340. **A razão está com o Fisco e com a Autoridade Julgadora de primeira instância.** O agravamento da penalidade será objeto de abordagem mais adiante.

Editora Abril Panini S/A

AC – 1994, 1996 e 1997



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

Processo nº. : 10880.035126/99-02
Acórdão nº. : 102-46.075

Com relação aos rendimentos pagos pela Editora Abril Panini S/A o recorrente utiliza a mesma argumentação sobre a responsabilidade pela retenção caber à fonte pagadora. Identificou engano no enquadramento legal dos fatos. Afirmou que não se trata de omissão de rendimentos; mas de rendimento já tributado na fonte, o que torna indevida nova tributação e não se sujeita à penalidade pela ausência de infração.

Em primeira instância, a Autoridade Julgadora informou que se trata de rendimentos decorrentes do trabalho sem vínculo empregatício, sujeitos à tributação na fonte e na Declaração de Ajuste Anual com direito à compensação do IRF. Como já objeto de matéria discutida em momento anterior, deixou de analisá-la e manteve a exigência, fl. 498.

O recibo à fl. 308/309 indica retenção na fonte em valor de CR\$ 9.376.442,79. Não se tem a procedência desse documento, mas em vista do dito recibo indicar o desconto do IR deveria o Fisco verificar o recolhimento e apropria-lo na apuração caso comprovado o recolhimento, e em situação contrária, exigí-lo da própria pessoa física fiscalizada. Não consta informação sobre a inexistência do recolhimento.

No entanto, como a incidência na fonte constitui antecipação do tributo devido na Declaração de Ajuste Anual – DAA, o Fisco pode exigir o tributo tanto da fonte pagadora, quanto do próprio contribuinte, e, após o final do ano-calendário de referência, mais coerente a exigência da própria pessoa física beneficiária. Nos documentos relativos aos demais anos-calendário não se verifica qualquer retenção de IR.

Correto o procedimento fiscal e a Autoridade Julgadora de primeira instância. O feito deve ser mantido quanto a estas incidências.

Kashiwa Reysol – Hitachi Sports CO. Ltda.



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

Processo nº. : 10880.035126/99-02
Acórdão nº. : 102-46.075

AC – 1994 e 1995

Com relação aos rendimentos pagos pela empresa Kashiwa Reysol – Hitachi Sports CO. Ltda. o recorrente entendeu que não são passíveis de tributação no Brasil, porque o período de residência do contribuinte no Japão estendeu-se por 2 anos-calendário, e trouxe como suporte os rendimentos pagos pelo Clube Japonês nos exercícios de 1994 e 1995.

Afirmou que o problema de competência tributária sujeita-se à lei de Introdução ao Código Civil – lei superior que rege a aplicação territorial das leis – ao Decreto-lei n.º 4.657, de 04/09/1942, além do tratado entre o Brasil e o Japão para evitar a bi-tributação, aprovado pelo Decreto Legislativo n.º 43 de 23/11/67, objeto da promulgação pelo Decreto n.º 61.899 de 14/12/67, do Poder Executivo.

Em primeira instância, considerada procedente a tributação dos rendimentos auferidos no Japão, com lastro no fato de o fiscalizado não ter optado por transferir residência para o Japão mediante saída definitiva do País, e com a correspondente apresentação da Declaração de Ajuste Anual – DAA. Verifica-se que a apresentação da DAA, Ex. 1995, ocorreu em 23/09/1999 sob Intimação Fiscal, fls. 56/57.

A referida Autoridade Julgadora, trouxe o entendimento da Administração Tributária manifestado no PN 3/95 que trata do domicílio fiscal do contribuinte em decorrência de saída do País.

Afirmou que o período de permanência no Japão foi inferior a 12 meses pois a declaração do São Paulo FC, fl. 95/96, informa que o contribuinte foi seu contratado no período de 09/04/91 a 28/11/94 e de 10/06/96 a 23/01/97, fl. 230/231, conforme Termos de Rescisão em 28/11/94 e 23/01/97.

No período de 09/06/95 a 09/06/96, o contribuinte era contratado da S.E. Palmeiras, fls. 101.





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

Processo nº. : 10880.035126/99-02

Acórdão nº. : 102-46.075

Explicou que o contribuinte ao exercer trabalho em empresa sediada no Japão, na condição de residente no Brasil, submete-se à disposição contida na parte final do § 1.º do artigo 14 do Decreto n.º 61.899/67, e não à primeira parte do mesmo.

O TVF, à fl. 345, indica percepção de rendimentos do Kashiwa, em valor de JPY 21.674.799, com IR JPY 4.260.400, fl. 307. Pelas rescisões contratuais, citadas no julgamento de primeira instância, o período em que permaneceu no Japão foi de 11/94 a 06/95. Conforme declaração emitida por representante da S.E. Palmeiras, fl. 101, o fiscalizado prestou serviços nesse clube, por empréstimo do Kashiwa Reysol – Hitashi Sports – no período de 09/06/95 a 09/06/96.

Então, de acordo com os documentos que integram o processo, o contribuinte permaneceu menos de 12 meses no Japão, ao contrário do que afirma o recorrente. **Assim, a tributação ocorre no País de origem, uma vez que não se comprovou a saída definitiva conforme requerido no referido Acordo Internacional e no Regulamento do Imposto de Renda.**

Sociedade Esportiva Palmeiras

AC – 1996

O recorrente alegou que a Autoridade Fiscal não deixou clara a forma como encontrou o valor mensal do salário.

Em primeira instância, a Autoridade Julgadora informou que o clube pagava o aluguel e descontava-o dos salários, no entanto o desconto não correspondia à totalidade do valor pago. Os meses de Junho/95 e Julho/95 não foram descontados. Trouxe a determinação contida no artigo 45 do RIR/94 para fundamentar sua posição. Reajustou a base de cálculo porque considerados líquidos os rendimentos percebidos.



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

Processo nº. : 10880.035126/99-02
Acórdão nº. : 102-46.075

Trata-se de complemento da remuneração do empregado a título de salário-habitação. No quadro demonstrativo constata-se variações dos aluguéis, o que evidência erro de cálculo.

O complemento de salário é tributável na mesma rubrica que o salário. As distorções decorrem dos erros cometidos no cálculo do tributo incidente sobre os aluguéis, como informado na Decisão DRJ. **Razão com o Fisco e a com a decisão de primeira instância.**

Cambuci S/A e Cambuci Importadora Ltda.

AC – 1996 e 1997

Com relação aos rendimentos pagos pela Cambuci S/A e Cambuci Importadora Ltda., o recorrente alega que o rendimento recebido já foi tributado na fonte, mas não apresenta comprovantes para fundamentar sua afirmação.

A posição externada pelo julgador de primeira instância é a mesma das anteriores, motivo para deixar de repeti-la neste momento.

Como já demonstrado e fundamentado nas justificativas anteriores, este Relator mantém a tributação na DAA quando não comprovada a retenção do IR pela fonte pagadora, desde que já ocorrido o fato gerador do tributo para a pessoa física.

Protam Ltda

AC – 1996

O recorrente alega que a responsabilidade pela tributação é da fonte pagadora.

Em primeira instância, a decisão foi a mesma das situações anteriores. A base de cálculo foi reajustada para cálculo do tributo.



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

Processo nº. : 10880.035126/99-02

Acórdão nº. : 102-46.075

A posição deste Relator é mesma das situações anteriores em que requerida a responsabilidade exclusiva da fonte pagadora. Procedimento da Autoridade Fiscal foi correto, o rendimento não é exclusivo de fonte.

Associazione Cálcio Perúgia S.P.A.

AC – 1997

Com relação aos rendimentos pagos pela Associazione Cálcio Perúgia S.P.A. o recorrente alegou tratar-se de um só negócio jurídico – o passe do contribuinte do São Paulo Futebol Clube para a Perúgia – e que não se trata de rendimentos do contribuinte, mas do clube ou de indenização por prejuízos.

Explicou que, pelo contrato de trabalho, o contribuinte nada recebeu; nem mesmo pode ser reembolsado pela indenização trabalhista a que teria direito pela rescisão, pois foi assumida diretamente pelo Perúgia.

Informou que o contrato está consubstanciado no Instrumento Particular de Transação Terminativa de Litígios e outras Avenças, fls. 205 a 208 dos autos, acordo judicial nos autos do processo 01/97, Medida Cautelar Inominada perante a 22.^a Junta de Conciliação e Julgamento de São Paulo. Essa medida tinha sido concedida para liberar o autuado do vínculo empregatício para ser contratado pelo Perugia.

Como o São Paulo FC cassou a liminar, a Associazione Cálcio Perugia assumiu a contenda compondo com as partes e indenizou o São Paulo FC.

Questionou o aspecto de indenização que seria não tributável pois restituição de despesa com a rescisão do contrato de trabalho.

Citou que a cláusula quarta do acordo, fl. 207, e a petição de homologação do acordo, fl. 204, declaram que a importância em questão é do São



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

Processo nº. : 10880.035126/99-02

Acórdão nº. : 102-46.075

Paulo FC, e, ainda, que o montante do depósito efetuado pelo Perugia foi levantado pelo São Paulo FC, documento à fl. 209.

Em primeira instância a Autoridade Julgadora entendeu que tais valores foram pagos ao São Paulo FC como resilição do contrato de trabalho antecipadamente, na forma do artigo 480 da CLT, onde o empregado é obrigado a ressarcir o empregador pela saída antecipada.

Verifica-se que a situação externa o contribuinte rescindindo o contrato de trabalho com o São Paulo FC em decorrência de sua contratação pelo Clube Perugia, conforme Medida Cautelar Inominada impetrada para garantia, imediata, dos seus direitos vinculados à contratação com o citado clube e o aproveitamento da transação que lhe foi ofertada.

A intervenção do Clube Perugia, consistente em pagar importância US\$ 1.222.703,22, fl. 189, e os valores de US\$ 379.000,00, até o dia 28 de janeiro de 1997, e US\$ 50.000,00, no dia 3 de fevereiro de 1997, fl. 206, conforme explícito nas letras “a”, “b” e “c” da Cláusula Segunda do Instrumento Particular de Transação Terminativa de Litígios e Outras Avenças, fls. 205/208, constituiu em ação antecipatória de parte do valor ajustado com contribuinte para sua contratação.

Não se pode concluir que essa importância correspondeu ao pagamento do valor do “passe” do contribuinte porque este, conforme indicado na Medida Cautelar Inominada, **correspondia ao valor de um salário mensal**, em virtude de sua idade ser superior a 30 (trinta) anos, de acordo com previsão contida na Resolução INDESP 01/96.

A esse título a Autoridade Fiscal considerou como valor do passe as parcelas de US\$ 379.000,00 e de US\$ 50.000,00, componentes do referido Instrumento Particular.



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

Processo nº. : 10880.035126/99-02
Acórdão nº. : 102-46.075

Dessa maneira, a realidade econômica expressa duas transações com apenas uma delas consubstanciada em documentação legal: a primeira, decorrente da relação contratual com o São Paulo FC, diz respeito ao pagamento de penalidade pelo rompimento do contrato em andamento; a segunda, atinente à negociação efetuada com o clube Perugia, não documentada no processo, mas evidenciada na petição da Medida Cautelar Inominada, fl. 156, no Instrumento Particular de Transação Terminativa de Litígios e Outras Avenças e com o recebimento de ordem de pagamento oriunda do exterior.

A primeira transação não tem reflexo tributário para o contribuinte porque constitui mero pagamento de penalidade ao clube de origem.

A segunda, subsume-se à hipótese de incidência do tributo porque decorre de um negócio jurídico e evidencia-se comprovada a aquisição de disponibilidade econômica de renda, com a remessa de moeda ao São Paulo FC. Mesmo não passando pelo contribuinte, a referida importância é tributada como sua renda percebida considerando que a transação foi entre ele e o clube Perugia. Essa quantia correspondeu a uma negociação, evidenciada na Medida Cautelar Inominada: a execução de serviços ao clube estrangeiro no período de Janeiro a Junho de 1997.

Assim, a razão está com o Fisco e com a Autoridade Julgadora a quo.

S B Comércio Exterior

AC – 1997

Alegou o recorrente que tais rendimentos já foram tributados pela fonte pagadora, como confirmado pela Decisão recorrida à fl. 516 motivo para pedir pela improcedência do tributo e da multa.



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

Processo nº. : 10880.035126/99-02

Acórdão nº. : 102-46.075

Na decisão de primeira instância, fl. 516, foi esclarecido que o rendimento percebido tivera desconto de tributo pela fonte pagadora em valor de R\$ 826,70, no entanto, tais rendimentos **não foram declarados** pelo contribuinte, conforme Anexo IV-B, fls. 384/385. Mantidas a incidência e a multa agravada de 112,50%.

A razão não socorre o contribuinte em mais esta alegação. É certo que o rendimento foi tributado pela fonte pagadora, mas também está correta a Autoridade Lançadora, bem assim, a Autoridade Julgadora de primeira instância, pois o rendimento não é da espécie sujeita à tributação definitiva na fonte.

Esse tipo de rendimento submete-se à tributação em dois tempos, na fonte e na declaração de ajuste anual. Como o rendimento não foi declarado, o procedimento correto é a sua inclusão acompanhada do imposto retido, para fins de apurar eventual diferença pela alteração na faixa de tributação, na tabela progressiva anual.

Verifica-se que o tributo descontado foi apropriado no cálculo do imposto anual, conforme consta do Demonstrativo de Apuração - Imposto de Renda Pessoa Física, fl. 403.

A decisão de primeira instância está correta quanto a esse aspecto. O agravamento da penalidade será objeto de abordagem mais à frente.

Penalidades

Pedida a exclusão do agravamento das penalidades considerando que o não atendimento às intimações foi ocasionado pela mudança de domicílio durante o procedimento fiscal.

Protestou de forma genérica contra todas as multas. Entendeu que as penalidades têm valor confiscatório. Apesar de ter informado que a Autoridade



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

Processo nº. : 10880.035126/99-02

Acórdão nº. : 102-46.075

Julgadora de primeira instância reduziu a penalidade de 225%, relativa ao exercício de 1997, para 112,5%, ao final do recurso voltou-se contra esse percentual de incidência. No entanto, nos demais exercícios, de acordo com o demonstrativo que realizou à fl. 548, não há outra penalidade com esse percentual.

Verifica-se que a Autoridade Julgadora de primeira instância exonerou apenas a única multa qualificada que era dirigida ao tributo apurado no exercício de 1997, fl. 529. Manteve o agravamento para parte do tributo exigido nos exercícios de 1.995, 1996 e 1997, conforme demonstrativo na folha citada.

O agravamento das penalidades decorre da previsão contida no artigo 44, § 2.º da lei n.º 9430/96. Referido texto legal determina aplicação da multa prevista nos incisos I e II do mesmo artigo com 50% de acréscimo quando não atendida a intimação para prestar esclarecimentos¹.

A melhor interpretação do conteúdo deste determinativo, a meu ver, traduz aplicabilidade ao comportamento omissivo do contribuinte quanto à todas as intimações expedidas pela Autoridade Fiscal ou da própria Administração Tributária, ou ainda, a resposta continuada sobre desconhecimento do objeto investigado ou que contenha negativa à solicitação.

Parece-me adequado à interpretação pensar que a penalidade corresponde a uma forma corretiva de impor um comportamento adequado para com o Fisco e para evitar que o prejuízo aos cofres públicos seja maior pela demanda da informação junto à outras fontes.

Quando o comportamento do contribuinte exterioriza a intenção de colaborar com a Administração Tributária, e por um ou outro motivo deixa de

¹ Lei n.º 9430/96 - Artigo 44 (...)

§ 2º Se o contribuinte não atender, no prazo marcado, à intimação para prestar esclarecimentos, as multas a que se referem os incisos I e II do *caput* passarão a ser de cento e doze inteiros e cinco décimos por cento e de duzentos e vinte e cinco por cento, respectivamente.



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

Processo nº. : 10880.035126/99-02

Acórdão nº. : 102-46.075

atender a um pedido de esclarecimentos, não se aplica o dito agravamento. Pode a Autoridade Fiscal utilizar a ratificação do mesmo pedido, caso não atendido a primeira solicitação ou de outros meios para buscar o contato com o fiscalizado e a informação desejada.

Nesta situação, não se verifica falta de vontade em atender as solicitações da Autoridade Fiscal. Conforme detalhado a seguir, o contribuinte não negou o atendimento às solicitações da Autoridade Fiscal.

Termos de intimação fiscal n º 02/98, solicitando apresentação de documentos diversos, fls. 32/35. Ratificação dessa solicitação às fls. 38/40. Pedido de prorrogação do prazo para o atendimento, fl. 61.

Intimação fiscal às fls. 42, dirigida ao contribuinte, a fim de que confirmasse o recebimento do valor correspondente a US\$ 60.000,00 (sessenta mil dólares americanos por conta do contrato de cessão de uso de imagem e som de voz com fins promocionais).

Termo de Intimação n º 108/98 com AR, fls. 46/48, para que comprovasse a origem de valores diversos.

Documentos apresentados pelo contribuinte cumprindo as exigências solicitadas nas intimações às fls. 62/65.

Intimação Fiscal n º 368/99, com AR – aviso de recebimento às fls. 56/57, na qual solicitado ao contribuinte apresentar as declarações de imposto de renda, correspondente aos anos calendários de 1994, 1995, 1996, 1997 e 1998 (exercícios 1995 a 1999). Esclarecimentos às fls. 66/69. Declarações apresentadas em Setembro do ano-calendário de 1.999, fls. 1 a 31, após a Intimação da Autoridade Fiscal.



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

Processo nº. : 10880.035126/99-02

Acórdão nº. : 102-46.075

Conforme citou o contribuinte no comunicado à fl. 66, houve contatos telefônicos com a Autoridade Fiscal e manifestada a intenção de regularizar a sua situação perante a Administração Tributária.

Então, o agravamento das penalidades não se aplica a esta situação, motivo para que prevaleça a incidência de multa de ofício com percentual de 75%.

Outro aspecto a considerar quanto à contestação dirigida às penalidades é aquele voltado ao princípio do não confisco.

O artigo 150, IV, da CF/88 contém determinação proibitiva à União contra a utilização de tributo com efeito de confisco². Significa vedação ao poder público federal para instituir tributo que alcance o patrimônio original do contribuinte³.

Esse texto legal é dirigido ao legislador no sentido de orientar e limitar seus poderes no momento da criação de novos tributos ou da alteração da hipótese de incidência daqueles já existentes. Logo, não se aplica ao tributo posto, ou seja, trata-se de dispositivo vinculado ao legislador, mas não eficaz na prática da imposição legal.

Caso a aplicação da lei mostre-se confiscatória, traduz ofensa à CF/88 e portanto, passível de ser extirpada do mundo jurídico. Mas, essa verificação não cabe à Autoridade Fiscal, nem aos órgãos julgadores administrativos, porque

² CF/88 - Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (....)

IV - utilizar tributo com efeito de confisco;

³ CONFISCO - Ou confiscação, é vocábulo que se deriva do latim *confiscatio*, de *confiscare*, tendo o sentido de ato pelo qual se apreendem e se adjudicam ao fisco bens pertencentes a outrem, por ato administrativo ou por sentença judiciária, fundados em lei. Em regra, pois, o confisco se indica uma punição. Quer isto dizer que sua imposição, ou decretação, decorre da evidência de crimes ou contravenções praticados por uma pessoa, em virtude do que, além de outras sanções, impõe a lei a perda de todos ou parte dos bens em seu poder, em proveito do erário público. Por esta forma, o confisco ou confiscação pode ser total ou parcial. Total ou geral quando abrange todo o patrimônio do condenado; parcial, quando somente incide sobre uma certa porção de bens. SILVA, P.; FILHO, N.S.; ALVES, G.M. Vocabulário Jurídico, 2.^a Ed. Eletrônica, Forense, [2001?] CD ROM. Produzido por Jurid Publicações Eletrônicas



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 10880.035126/99-02

Acórdão nº. : 102-46.075

suas ações são vinculadas à lei posta, enquanto a análise de eventual extração dos limites constitucionais compete exclusivamente ao Poder Judiciário.

Ainda deve ser considerado que o dito princípio não se aplica às penalidades.

Quando se aborda o confisco, a imagem que se forma em um primeiro momento é que o valor da multa absorve o patrimônio integral do contribuinte. No entanto, essa não é a melhor tradução ao determinativo constitucional.

Ao determinar que é proibido aos entes federativos utilizar tributo com efeito de confisco, o legislador constituinte quis referir-se ao tributo que adentra pelo patrimônio do sujeito passivo, neste se incluindo a própria renda líquida auferida. Assim, o confisco pode ocorrer pela apropriação ilegal da renda obtida em determinado período.

Considerando que as penalidades decorrem de infrações, que por sua vez configuram leis não observadas, não deve o valor fixado à punição respeitar o patrimônio do contribuinte, ao contrário, deve constituir ônus financeiro ao infrator para que lhe imponha o efeito corretivo desejado e faça com que cumpra a lei em outras oportunidades.

Ou seja, não deve exigir o patrimônio integral do sujeito passivo em detrimento de determinada infração, mas é obrigatório que adentre pela renda líquida obtida além do tributo não pago, e como esta constitui patrimônio, a multa sempre será confiscatória.

Nesse sentido, Hugo de Brito Machado, que afirma sobre a necessidade da multa constituir um ônus significativo ao contribuinte e poder constituir confisco ao infrator⁴.

⁴ "Porque constitui receita ordinária, o tributo deve ser um ônus suportável, um encargo que o contribuinte pode pagar sem sacrifício do desfrute normal dos bens da vida. Por isso mesmo é que não pode ser confiscatório. Já a multa, para alcançar sua finalidade, deve representar um ônus,



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

Processo nº. : 10880.035126/99-02
Acórdão nº. : 102-46.075

Assim, essa argumentação contestatória da peça recursal deve ser afastada porque não adequada à imposição legal.

Outra ilegalidade no crédito tributário argüida pelo recorrente foi a incidência dos juros de mora com suporte na taxa SELIC. Entendeu improcedente a referida cobrança porque contrária à Constituição Federal, à jurisprudência e em dupla correção monetária. Requereu a limitação dos juros ao percentual de 1% ao mês.

Quanto a essa manifestação contida na peça recursal, verifica-se seu direcionamento à constitucionalidade da imposição dos juros de mora. Como a incidência dos juros de mora encontra-se subsumida ao artigo 161 do CTN, e em nível ordinário, aos artigos 84 da lei n.º 8981/95, e 13 da lei n.º 9065/95, não há qualquer ilegalidade no procedimento e na sua conclusão com a exigência contida no Auto de Infração.

Considerando as limitações impostas pelo princípio da separação de poderes, deve o recorrente manifestar sua discordância na esfera específica que detém a competência para dirimir aspectos de inconstitucionalidade de leis. Assim, a exigência tributária deve ser mantida quanto aos juros de mora.

Com relação ao pedido de diligências, não há razão para que seja deferido considerando a ausência de pontos obscuros no processo que poderiam requerer conhecimento técnico específico para dissolução de eventuais dúvidas.

Incidência tributária na fonte x pessoa física.

Em que pese a fundamentação contida no voto da ilustre Conselheira Relatora para o entendimento de que a Autoridade Fiscal cometeu erro

significativamente pesado, de sorte a que as condutas que ensejam sua cobrança restem efetivamente desestimuladas. Por isto mesmo pode ser confiscatória." MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário, 19.ª Ed. revista, atualizada e ampliada de acordo com as Leis Complementares ns. 104 e 105, de 10.1.2001, São Paulo, Malheiros, 2001, p. 43.



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

Processo nº. : 10880.035126/99-02
Acórdão nº. : 102-46.075

de identificação do sujeito passivo ao exigir o tributo desta pessoa física, quando este seria devido pela fonte pagadora, posição que tem adeptos em outras Câmaras deste Conselho de Contribuintes e, como indicado no voto, também no STJ, dela divirjo pelos motivos e fundamentos que, a seguir, exteriorizo.

A questão reside na identificação de qual pessoa deve situar-se no pólo negativo da relação jurídica tributária decorrente de rendimentos que não sofreram a retenção pela fonte pagadora nem foram declarados pela pessoa física beneficiária. Ou seja, se o tributo deverá ser cobrado, apenas, da própria fonte pagadora ou se a obrigação tributária também pode ou deve ser exigida da pessoa física beneficiária.

Regra geral, o sujeito passivo dessa obrigação é o contribuinte, pessoa que detém relação direta com o respectivo fato gerador, como definido no artigo 121, I, do CTN; no entanto, a lei pode atribuir esse dever a terceiro não relacionado com essa condição, como responsável, situação que se encontra sob a determinação do artigo 121, II, do mesmo ato legal⁵.

Observe-se que o CTN utiliza, apenas, a figura do responsável, para a transferência de obrigação tributária a terceiros, sendo omissa quanto às figuras da substituição tributária, transferência, ou sujeição passiva indireta.

O CTN ao dispor sobre o tributo, no artigo 45, abre a possibilidade ao legislador para atribuir a terceiro – fonte pagadora - a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam⁶.

⁵ CTN – Lei n.º 5172/66 - 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.

⁶ CTN – Lei n.º 5172/66 - Art. 45. Contribuinte do imposto é o titular da disponibilidade a que se refere o artigo 43, sem prejuízo de atribuir a lei essa condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis.



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

Processo nº. : 10880.035126/99-02

Acórdão nº. : 102-46.075

Significa dizer que a lei ordinária poderá atribuir obrigação a terceiro de calcular e descontar o tributo nos pagamentos que efetivar e efetuar o recolhimento corresponde no prazo legal estabelecido. E, além dessa atribuição, poderá também expressar a lei a condição de “*responsável*” a esse terceiro pelo tributo cuja retenção e recolhimento lhe caibam.

Considerando a qualificação dada pelo artigo 121 do CTN, a atribuição à fonte pagadora instituída pelo artigo 7.º da lei nº 7713/88, nos termos utilizados pelo CTN, constitui uma condição de responsável.

A responsabilidade tributária encontra-se regida no CTN pelas disposições contidas no Capítulo V - “Da Responsabilidade Tributária”. No entanto, nesse conjunto de mandamentos, verifica-se que, apenas, o artigo 128 pode ser aplicado à responsabilidade instituída pelo artigo 45.

E o texto desse artigo permite ao legislador instituir responsabilidade integral pelo tributo devido a terceiro, na qual o contribuinte não participa da relação jurídica tributária, ou em modalidade parcial, permanecendo o contribuinte em caráter supletivo perante o crédito tributário.

Confrontando as diversas modalidades de retenção na fonte com as determinações contidas no CTN somente poderia ser subsumida na previsão artigo 128, na primeira hipótese – que exclui a participação do contribuinte – quando tratar-se de tributação definitiva; enquanto esta situação, estaria subsumida à parte final do texto, deixando o contribuinte com a responsabilidade supletiva, nos casos em que a fonte pagadora não efetuar a retenção do tributo.

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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 10880.035126/99-02
Acórdão nº. : 102-46.075

Analisando pela perspectiva da **substituição tributária**, trago os ensinamentos de Alfredo Augusto Becker sobre o assunto⁷.

Em primeiro lugar, os motivos que levam o legislador a instituir o substituto tributário: (a) a impraticabilidade de fazer com que a *realidade integral* da riqueza de calda indivíduo integre a composição da hipótese de incidência da regra jurídica tributária; (b) a possibilidade da repercussão econômica de qualquer tributo; (c) a natureza *macro-econômica* da previsibilidade da repercussão econômica do tributo; e (d) a impraticabilidade da *identificação* do contribuinte “de fato”.

Explica o autor que para resolver o conflito de interesses econômicos e impraticabilidades científicas, o legislador tributário criou a seguinte solução: (a) para a composição da hipótese de incidência da regra jurídica tributária, o legislador escolhe fatos que sejam *signos* presuntivos de renda ou capital de um determinado indivíduo; (b) para contribuinte “de jure”⁸ (sujeito passivo na relação jurídica tributária), toma *aquele determinado* indivíduo de cuja renda ou capital a hipótese de incidência é fato-signo presuntivo⁹.

Ainda, que “existe *substituto legal tributário*, toda a vez em que o legislador escolher para sujeito passivo da relação jurídica tributária *um outro qualquer* indivíduo, em substituição daquele determinado indivíduo de cuja renda ou capital a hipótese de incidência é fato-signo presuntivo. Em síntese: se em lugar daquele determinado indivíduo (de cuja renda ou capital a hipótese de incidência é signo presuntivo) o legislador escolheu para sujeito passivo da relação jurídica tributária *um outro qualquer* indivíduo, este outro qualquer indivíduo é o *substituto legal tributário*¹⁰”.

⁷ BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário, 2.^a Edição, RJ ,Saraiva, 1972, p.500/501.

⁸ Contribuinte “de jure” é o gênero que abrange duas espécies de sujeito passivo da relação jurídico-tributária: o **substituto legal tributário** e aquela determinada pessoa de cuja renda ou capital a hipótese de incidência é fato-signo presuntivo. BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário, 2.^a Edição, RJ ,Saraiva, 1972, p. 505.

⁹ BECKER, Alfredo Augusto. p. 500/501.

¹⁰ BECKER, Alfredo Augusto.p. 503.



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

Processo nº. : 10880.035126/99-02

Acórdão nº. : 102-46.075

Segundo seu entendimento, o fenômeno da substituição opera-se no momento político em que o legislador cria a regra jurídica. E a substituição que ocorre nesse momento consiste na escolha pelo legislador de *qualquer outro* indivíduo em substituição daquele determinado indivíduo de cuja renda ou capital a hipótese de incidência é fato-signo presuntivo¹¹.

Afirma que o legislador, mesmo utilizando a figura do substituto legal tributário, não afasta do plano jurídico-tributário aquela determinada pessoa de cuja renda ou capital a hipótese de incidência é fato-signo presuntivo. E cita **como exemplo o imposto de renda na fonte**, descontado nos pagamentos a médicos, engenheiros, etc. nos quais a lei impõe ao substituído a obrigação de, em sua declaração de renda, oferecer à tributação aquele rendimento que percebera já descontado da retenção na fonte efetuado pelo substituto. Esclarece que nesse caso existe uma única hipótese de incidência e duas regras jurídicas.

A incidência da primeira regra jurídica irradia a primeira relação jurídica em cujo pólo negativo figura o substituto legal tributário com o seu próprio e específico dever jurídico; a segunda regra jurídica ao incidir, cria uma outra relação jurídica em cujo pólo negativo figura o titular da renda, com o seu próprio e específico dever jurídico.

É interessante frisar que a ausência de relação jurídica do substituído com o sujeito ativo estende-se a todos os casos exceto às situações como aquela caracterizada pelo IR-Fonte, quando o legislador põe a figura do substituído no pólo negativo da relação jurídica tributária.

Para esse autor, a responsabilidade tributária somente ocorre quando a lei determina a obrigação da prestação tributária ao contribuinte “de jure” mas o fato deste não a ter satisfeito passa a atribuição a um terceiro, denominado **responsável**.

¹¹ BECKER, Alfredo Augusto.p. 505.



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

Processo nº. : 10880.035126/99-02

Acórdão nº. : 102-46.075

Seguindo os ensinamentos desse autor, a retenção na fonte constituiria uma substituição tributária, uma vez que a lei atribuiu a obrigação de descontar e recolher o tributo a um terceiro. No entanto, mesmo considerando essa hipótese, verifica-se que o próprio autor reconhece a ocorrência de duas relações jurídicas para apenas uma hipótese de incidência.

O Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza incide à medida que os rendimentos vão sendo percebidos¹², desde a publicação da lei n.º 7450/85, que previa essa sistemática em seu artigo 3.º. A modalidade foi reforçada pela publicação das leis n.º 7.713/88 e n.º 8.134/90.

E nem poderia ser diferente a hipótese de incidência tributária contida na lei ordinária, considerando que o fato gerador é a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda.

Então, quando a fonte pagadora efetua o desconto do tributo sobre o pagamento efetuado, observa o regime de tributação seguido pelo contribuinte, e está pagando o tributo devido em lugar deste.

No entanto, para que houvesse a exclusão do contribuinte da relação jurídica tributária dada pela percepção de rendimento componente de sua renda, ou seja, configuração da premissa de que o contribuinte não participa da relação jurídica tributária, necessário seria a presença de um ato legal contendo determinação no sentido de que o rendimento tributado pela fonte pagadora não sofreria nova incidência na pessoa física do beneficiário, e inexiste esse determinativo.

Nesse sentido, Hugo de Brito Machado, que não concorda com o afastamento do contribuinte dessa relação¹³, que externaria uma figura atípica dada

¹² Lei n.º 7.450/85 - Art 3º - O imposto de renda das pessoas físicas será devido à medida em que os rendimentos forem auferidos, sem prejuízo do ajuste estabelecido no art. 8º desta lei.

¹³ "3.4. A sujeição passiva e a legitimidade processual - A doutrina que afirma ser o titular da renda excluído da relação jurídica tributária através da disposição legal que confere à fonte a sujeição passiva exclusiva, ficando na curiosa condição de ser contribuinte sem ser sujeito passivo, nos parece



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

Processo nº. : 10880.035126/99-02

Acórdão nº. : 102-46.075

por “uma condição de ser contribuinte sem ser sujeito passivo”. Em seu entender, o beneficiário da renda é obrigado a suportar o imposto, não apenas por uma circunstância meramente econômica, mas em virtude de dispositivo legal.

Reafirmando o teor da posição inicial quando comentava a respeito do CTN, para os rendimentos em que a tributação ocorre em dois tempos, na fonte e na declaração, a situação espelha uma responsabilidade atribuída por lei à fonte pagadora, e uma responsabilidade supletiva ao contribuinte, na forma estabelecida pelo artigo 128 do CTN.

Ou seja, mesmo não sendo pago o tributo pela fonte pagadora, deverá o contribuinte inserir os rendimentos percebidos em sua declaração, no conjunto daqueles de espécie “tributáveis”. Não há lei que exclua tais rendimentos do campo de tributação, na hipótese de não terem sido submetidos à incidência na fonte.

Nesse andar, a posição externada pela ilustre Conselheira Relatora em seu voto, no sentido de que “o legislador não deixou margem alguma para que se pudesse entender que, não havendo tributação no mês da percepção, o contribuinte DEVE ou PODE tributar anualmente os rendimentos percebidos nos doze meses do ano-calendário.” não se encontra consentânea com a legislação do tributo.

De início, cabe diferenciar rendimento e renda. Rendimento é uma parte da renda. A renda constitui a soma de todos os rendimentos e resultados

inadequada, entre outros aspectos, por tornar polêmica a legitimidade passiva desse contribuinte que, nesse caso, teria como fato gerador da obrigação tributária uma relação meramente econômica. Como o fato gerador do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza é a aquisição da disponibilidade da renda, não nos parece razoável afirmar que o beneficiário deste tem como aquele fato uma relação meramente econômica. O beneficiário da renda é obrigado a suportar o imposto, não apenas por uma circunstância meramente econômica, mas em virtude de dispositivo legal. Preferimos entender que o beneficiário da renda é, em qualquer caso, o devedor do imposto e como tal sujeito passivo da obrigação tributária correspondente, e precisamente porque segue sendo titular do débito, juridicamente obrigado a suportar o imposto e assim sujeito passivo da relação obrigacional tributária, o beneficiário da renda tem legitimidade processual para discutir quando for o caso, a validade da exigência desse imposto.” MACHADO, Hugo de Brito. O contribuinte e o responsável no imposto de renda na fonte, Revista Dialética de Direito n.º 70, Dialética, São Paulo, pp. 114 e 115.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 10880.035126/99-02
Acórdão nº. : 102-46.075

percebidos em um determinado período, diminuída dos custos permitidos pela legislação tributária. A renda não se confunde com o patrimônio.

Lembrando que o fato gerador do tributo tem como fundamento a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda, e que este somente se conclui ao final do período fixado para a incidência do tributo, ou seja ao final do ano-calendário, o acréscimo de patrimônio que exterioriza a renda tributável somente transparece ao final do período, quando agrupados todos os rendimentos e resultados, como o da atividade rural, e desse montante, deduzidos os custos inerentes ao exercício das atividades, as deduções necessárias à manutenção do próprio contribuinte. Deve ser lembrado, ainda, que a renda anual pode ser tributado com alíquota maior que a mensal ou vice-versa.

Seguindo o raciocínio externado pela ilustre Conselheira Relatora em sua conclusão e em momento anterior a ela, quando justifica sua posição pela análise da legislação que trouxe ao voto: *“Desse breve histórico, conclui-se que a declaração rendimentos entregue depois do encerramento do ano-calendário, ou seja, no início do exercício seguinte, não é o documento próprio para OFERECER rendimentos à tributação e caso o contribuinte o faça pode ser acusado de postergar o PAGAMENTO DE IMPOSTO”* (realce e grifos do original), o contribuinte que recebesse rendimentos de uma pessoa jurídica sem a devida retenção do tributo não estaria obrigado a oferecê-los à tributação em sua Declaração de Ajuste Anual, porque a lei determina que a incidência seja na pessoa jurídica e no mês de referência.

No entanto, trazendo a lume os conceitos de disponibilidade econômica e jurídica de renda, temos que a primeira reporta-se a todos os valores percebidos pela pessoa física que não tenham documentos fiscais adequados à sua comprovação, enquanto a disponibilidade jurídica, em contrário.



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

Processo nº. : 10880.035126/99-02
Acórdão nº. : 102-46.075

Logo, conclui-se que os valores percebidos de pessoas jurídicas, documentados ou não, constituem disponibilidades de renda, jurídicas ou econômicas, sob a forma de rendimentos e, portanto, devem integrar a renda anual do contribuinte, independente do cumprimento da lei pela pessoa jurídica, fonte pagadora.

Portanto, não me parece adequado excluir a hipótese da tributação junto à pessoa física do contribuinte pois seria o mesmo que estabelecer uma isenção sem a publicação da correspondente norma.

Inadequada, também, a conclusão que toma a Declaração de Ajuste Anual como uma possibilidade de acertar situações irregulares, ou, ainda, de remediar infrações à legislação tributária, fl. 25.

“Acolher a hipótese de que o beneficiário do pagamento tem a obrigação de oferece-los a tributação na declaração de ajuste anual seria admitir, por mais absurdo que pareça, que o legislador ao ressuscitar a DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL, buscou proporcionar aos contribuintes uma oportunidade de *acertar situações irregulares ou, ainda, de remediar infrações à legislação tributária praticadas durante o ano-calendário.*”

Trazendo as considerações postas no início desta abordagem a respeito do fato gerador do tributo e sobre a aquisição de disponibilidade econômica e jurídica de renda, não há qualquer empecilho à tributação da renda percebida pela pessoa física, aliás, diga-se *en passant*, além da inexistência de entraves, há obrigatoriedade dessa atitude pela pessoa física.

Assim, tanto a Administração Tributária pode exigir o cumprimento da lei pela fonte pagadora, quanto impor esse ônus ao próprio beneficiário.

Somente nos casos de tributação definitiva o contribuinte é excluído da relação jurídica tributária, ou seja, a exigência tributária ocorre, apenas,



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

Processo nº. : 10880.035126/99-02

Acórdão nº. : 102-46.075

junto à fonte pagadora, salvo nos casos em que esta deixa de cumprir sua obrigação motivada por norma individual e concreta expedida pela autoridade judicial e a pedido do próprio contribuinte.

Resta esclarecer, então, a contradição dada pelo artigo 919 do RIR/94, mantida no RIR/99, no artigo 722, parágrafo único, que determina obrigatoriedade de pagamento do tributo pela fonte pagadora, ainda que não o tenha descontado do beneficiário, exceção à prova de que este já o tenha oferecido à tributação na DAA.

O artigo 919 do RIR/94, que tem por fundamento o artigo 103 do Decreto-lei n.º 5.844, de 23 de setembro de 1.943, exterioriza obrigatoriedade da retenção do imposto pela fonte pagadora, enquanto em seu parágrafo único, restrição ao período antecedente à entrega da declaração de ajuste anual, e em caso contrário, incidência da penalidade prevista no artigo 984 do mesmo ato legal.

O Parecer Normativo n.º 353/71, cita que a dispensa da obrigação, para a fonte pagadora, somente ocorre com a declaração dos beneficiários de que os rendimentos foram incluídos na declaração de ajuste anual.

Não há qualquer contradição nesses determinativos e a orientação da Administração Tributária. O que se pretendeu foi dar poder à Autoridade Fiscal para exigir o tributo devido da fonte pagadora, na circunstância em que o procedimento de verificação encontra-se dirigido a esta, visando economia processual, pois em lugar de abrir diversos procedimentos investigatórios em cada um dos beneficiários que não tiveram o respectivo desconto, efetua-se um único procedimento junto à fonte pagadora e cobra-se desta o tributo devido por todos, salvo se ela provar que o beneficiário já o ofereceu à tributação em sua DAA.

Ainda, cabe esclarecer que as fontes pagadoras ao descumprirem a lei sujeitam-se às correspondentes penalidades.



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

Processo nº. : 10880.035126/99-02

Acórdão nº. : 102-46.075

Destarte, não há qualquer problema na incidência tributária junto à pessoa física do beneficiário.

Considerando os motivos expostos e com o devido respeito aos nobres conselheiros que contribuem para as decisões deste colegiado, divirjo da ilustre Conselheira Relatora e dos demais que a acompanharam em sua posição, uma vez que os rendimentos tributáveis percebidos pelo contribuinte são da espécie em que a incidência do tributo ocorre em dois tempos: no momento da percepção e na Declaração de Ajuste Anual, o que torna possível à Administração Tributária exigir o cumprimento da obrigação de qualquer das partes, seja da fonte pagadora, seja do próprio beneficiário.

Isto posto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso para afastar o agravamento da penalidade.

Sala das Sessões - DF, em 13 de agosto de 2003.

NAURY FRAGOSO TANAKA