MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 10983.001936/97-46
Recurso nº. : 15.055
Matéria : IRPF - EXS.: 1993 a 1996
Recorrente : EDSON JACY DE SOUZA
Recorrida : DRJ em FLORIANÓPOLIS - SC
Sessão de : 23 DE FEVEREIRO DE 1999
Acórdão nº. : 102-43.598

IRPF - A responsabilidade pela inexatidão da declaração de ajuste anual é da pessoa física declarante. A falta ou insuficiência de retenção do imposto pela fonte pagadora não exonera o beneficiário do rendimento de incluí-lo, para tributação na declaração anual. São tributáveis as verbas recebidas mesmo que a título de ajuda de custo, se não houver prova de mudança de um município para outro.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por EDSON JACY DE SOUZA.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

ANTONIO DE FREITAS DUTRA
PRESIDENTE

JOSÉ CLÓVIS ALVES
RELATOR

FORMALIZADO EM: 16 ABR 1999

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros VALMIR SANDRI, CLÁUDIA BRITO LEAL IVO, MÁRIO RODRIGUES MORENO, MARIA GORETTI AZEVEDO ALVES DOS SANTOS e FRANCISCO DE PAULA CORRÊA CARNEIRO GIFFONI. Ausente, justificadamente, a Conselheira URSULA HANSEN.

Processo nº. : 10983.001936/97-46
Acórdão nº. : 102-43.598
Recurso nº. : 15.055
Recorrente : EDSON JACY DE SOUZA

RELATÓRIO

EDSON JACY DE SOUZA, C .P.F - MF n° 221.108.870-87, residente e domiciliado na rua Oge Fortkamp, n° 227, Florianópolis - SC, inconformado com a decisão de primeira instância apresenta recurso objetivando a reforma da mesma.

Nos termos do Auto de Infração e seus anexos de fls. 63/66, exige-se do contribuinte um crédito tributário total equivalente a 18.713,02 UFIR, decorrente de tributação dos rendimentos recebidos da Prefeitura Municipal de Florianópolis, conforme Relatório e Ficha Financeira, anexos ao processo, intitulados indevidamente como "Ajuda de Custo" .

Inconformado, com a exigência fiscal, apresentou a impugnação de fls. 69/76, instruída pelos documentos de fls. 77/90.

A autoridade julgadora de primeira instância manteve o lançamento em decisão se fls. 93/104, assim ementada:

"AUTO DE INFRAÇÃO

Anos – calendário 1992, 1993, 1994 e 1995

RENDIMENTOS TRIBUTÁVEIS

A ajuda de custo isenta do imposto é a que se reveste de caráter indenizatório, destinada a atender despesas com transporte, frete e locomoção do beneficiado e de sua família, em caso de mudança permanente de domicílio, em virtude de sua remoção de um município para outro.

Vantagens outras, pagas pelo empregador sob a denominação de ajuda de custo, de maneira continuada ou eventual, sem que ocorra a mudança de município são tributáveis, devendo integrar os rendimentos tributáveis na declaração de ajuste anual.

A falta de retenção do imposto, pela fonte pagadora, não exonera o beneficiário dos rendimentos da obrigação de incluí-los, para a tributação, na declaração, de ajuste anual, do contrário estaria revogando-se o art. 13, parágrafo único da Lei n° 8.383/91 e o art. 12, inc. I da Lei n° 8.981/95.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

Em se tratando de imposto em que a incidência na fonte se dá por antecipação daquele a ser apurado na declaração de ajuste anual, não existe responsabilidade tributária concentrada, exclusivamente, na pessoa da fonte pagadora."

Cientificado (AR de fls. 105), na guarda do prazo legal, protocolou o recurso de fls. 106/112, alegando, em resumo:

- erro na identificação do sujeito passivo , segundo estatui o art. 164, III, "a" e "b" da Constituição Federal, cabe a lei complementar definir sujeição passiva, obrigação e crédito tributário;

- no caso do Imposto de renda, o contribuinte está definido no artigo 45, do Código Tributário Nacional;

- o parágrafo único do mesmo dispositivo autoriza a lei a instituir uma verdadeira substituição tributária;

- infere-se da legislação complementar mencionada que não foi prevista a figura da solidariedade, como pretendido pela autoridade lançadora e confirmado pela decisão de primeira instância;

- em nenhum ponto da decisão recorrida é mencionado qualquer dispositivo da legislação do imposto de renda discrepante das normas gerais de direito tributário, já mencionadas;

- se a lei complementar não veicula nenhuma norma instituindo tal solidariedade, não poderia a União, por meio de legislação ordinária, estabelecer essa sujeição solidária;

- o inciso I do artigo 7°, da Lei n° 7.713/88 é taxativo quando determina a sujeição ao imposto de renda na fonte os rendimentos do trabalho assalariado;

- e não contém nenhum dispositivo que atribua ao beneficiário do rendimento responsabilidade solidaria com a fonte pagadora;

- é o que decidiu o Egrégio Superior Tribunal de Justiça, no AR em AG 145.127;

- não é verdadeira a premissa em que se assenta a decisão singular: a uma, porque a lei não prevê responsabilidade supletiva ou subsidiária do "empregado"; e, a duas, porque mesmo que existisse tal lei, a responsabilidade teria que ser subsidiária ou supletiva, jamais solidária, como se pretende nos presentes autos,

- solidariedade, que também depende de lei (vide art. 124, inc. II, do CTN), não pode ser inferida, deduzida ou aplicada por interpretação extensiva ou analógica;

- no mesmo sentido do STJ já decidiu a Câmara Superior de Recursos Fiscais;

- não existe solidariedade, nem sequer a responsabilidade supletiva ou subsidiária a que se refere o artigo 128, parte final do art. 128, o que existe é a substituição tributária;

- está claro a luz da jurisprudência citada, que houve erro na identificação do sujeito passivo, quem deveria ser autuada era a fonte pagadora, que deixou de cumprir norma da legislação que a obriga a efetuar o recolhimento;

- da exclusão dos acréscimos, multa, juros e correção monetária, nos termos do parágrafo único do art. 100, do CTN, e tendo em vista a jurisprudência predominante no Tribunal Regional da Jurisdição do recorrente e a C/SRF nº 004/89.

Juntou cópia de documentos de fls.113/155.

Intimado para depositar, no mínimo, 30% do valor da dívida (fls. 157), impetrou Mandado de Segurança e conseguiu a liminar no sentido de que o recurso deveria ser encaminhado a este Conselho, independentemente do efetivo depósito (cópia de fls. 158/165).

É o Relatório.

V O T O

Conselheiro JOSÉ CLÓVIS ALVES, Relator

O recurso é tempestivo dele conheço; a questão levantada de erro na identificação do sujeito passivo na forma que foi apresentada reveste-se como mérito.

Inicialmente cabe salientar que não faz parte da lide a discussão da sujeição à tributação das verbas recebidas, tacitamente aceita pelo contribuinte que formulou o recurso ancorando-se em dois pilares; erro na identificação do sujeito passivo e dispensa da exigência dos acréscimos legais.

Concorda o contribuinte ser realmente ele o sujeito passivo da obrigação tributária conforme item 1.3 da página 107; argumenta porém que a lei complementar, CTN artigo 45 § único, c/c art. 7º da Lei nº 7.713/88 inferem ser a obrigatoriedade de retenção e recolhimento da fonte pagadora no caso de trabalho assalariado devendo portanto ser dela exigido o tributo como contribuinte substituto, visto que a obrigação tributária já nasce tendo como polo negativo a fonte pagadora, não sendo portanto o caso de responsabilidade solidária ou subsidiária como quis a autoridade julgadora singular.

No Brasil os rendimentos auferidos pela pessoa física estão sujeitos ao imposto sobre sob duas formas de tributação, num primeiro momento:

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

§ 1° - 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 n° 5.844/43, art. 1°, parágrafo único, e Lei n° 5.172/66, art. 45).

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

Num segundo momento:

"Art. 93 - Sem prejuízo do disposto no § 2° do art. 1° 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 n° 8.383/91, art. 12)**".

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

"Art. 791 - Compete **à fonte** reter o imposto de que trata este Título, salvo disposição em contrário **(Decreto-lei n° 5.844/43, arts. 99 e 100, e Lei n° 7.713/88, art. 7°, § 1°)**".

Em observância as normas contidas na Lei n° 5.172, de 25/10/66, Código Tributário Nacional, que ao tratar da responsabilidade tributária, assim disciplinou:

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

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

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

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

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

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

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

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

No caso em pauta, o que está sendo exigido é o valor do imposto de renda pessoa física devido nos anos – calendário 1995 e 1996, e não imposto de renda na fonte, portanto, correto o lançamento em nome do beneficiário do rendimento, pelo que rejeito o argumento de erro na identificação do sujeito passivo.

Se admitíssemos, por absurdo, a premissa de que rendimentos recebidos de pessoa jurídica somente pudessem ser tributados na fonte, estaríamos jogando por terra o ajuste previsto no artigo 13 da Lei nº 8.383/91, pois o contribuinte poderá ter por exemplo duas fontes de renda de pessoa jurídica cada uma tributada na fonte à alíquota de 15% e na declaração a soma dos rendimentos o colocarem no patamar dos 25%; admitindo a inexistência de outras deduções, embora as retenções na fonte estivessem corretas restaria ao contribuinte imposto a pagar decorrente do ajuste efetuado por ocasião da declaração. Além do mais o ajuste além de considerar rendimentos de fontes tanto de PF como de PJ, é nele que o contribuinte tem a oportunidade de realizar as deduções previstas para a declaração anual assim o resultado do ajuste embora leve em conta o imposto retido pelas fontes pagadoras no caso de rendimentos componentes da base de cálculo anual não há uma subordinação ou dependência de um em relação ao outro. Ou seja quando a legislação impõe à fonte pagadora a obrigação de reter o imposto não modifica o sujeito passivo da obrigação tributária que continua sendo a pessoa que adquiriu a disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos.

Retornando as disposições do Regulamento do Imposto de Renda em vigor, temos quanto à matéria em lide:

IMPOSTO DE RENDA

Decreto n° 1.041, de 11 de janeiro de 1994

"Art. 40 - Não entrarão no cômputo do rendimento bruto:

I - a ajuda de custo destinada a atender às despesas com transporte, frete e locomoção do beneficiado e seus familiares, em caso de remoção de um município para outro, sujeita à comprovação posterior pelo contribuinte (Lei n° 7.713/88, art. 6°, XX);

SEÇÃO IV - Lançamento de Ofício

Art. 889 - O lançamento será efetuado de ofício quando o sujeito passivo (Decretos-lei nºs. 5.844/43, art. 77, 1.967/82, art. 16, 1.968/82, art. 7°, e 2.065/83, art. 7°, § 1°, e Leis nºs. 2.862/56, art. 28, 5.172/66, art. 149, e 8.541/92, arts. 40 e 43):

I - não apresentar declaração de rendimentos;

II - deixar de atender ao pedido de esclarecimentos que lhe for dirigido, recusar-se a prestá-los ou não os prestar satisfatoriamente;

III - **fizer declaração inexata**, considerando-se como tal a que contiver ou omitir, inclusive em relação a incentivos fiscais, qualquer elemento que implique redução do imposto a pagar ou restituição indevida;

As verbas pagas mesmo que a título de "ajuda de custo", para estarem enquadradas na não incidência prevista na legislação supra, necessitam atender o requisito principal, ou seja destinarem-se à cobertura de despesas com **transporte, frete e locomoção do beneficiado e seus familiares, em caso de remoção de um município para outro município**, caso contrário o rendimento é tributável.

O fato do contribuinte não ter incluído o referido rendimento entre as verbas tributáveis como determina a legislação em sua declaração de rendimentos implica automaticamente em considerá-la inexata pois reduz a base de cálculo do imposto e por conseqüência o próprio tributo.

Sendo a declaração inexata, cabe então o lançamento de ofício nos termos do artigo 889 inciso III do RIR/94 supra transcrito.

Vejamos o que a legislação prevê de acréscimos legais para os casos de lançamento de ofício.

Lei n° 8.218, de 29 de agosto de 1991

"Art. 4° - Nos casos de lançamento de ofício nas hipóteses abaixo, sobre a totalidade ou diferença dos tributos e contribuições devidos, inclusive as contribuições para o INSS, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de cem por cento, nos casos de falta de recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;"

Essa era a legislação vigente na ocorrência dos respectivos fatos geradores do imposto, porém atendendo ao disposto no artigo 44 inciso I da Lei nº 9.430/96 combinado com o artigo 106 – II – "c" do CTN, a autoridade aplicou retroativamente o percentual de 75% (setenta e cinco por cento), previsto na citada lei.

Como vimos, o fato do contribuinte ter feito declaração inexata impõe-se a exigência não só do tributo de deixou de ser apurado como da penalidade prevista para o caso, sob pena de se dar tratamento desigual a contribuintes na mesma condição, ou seja caso fosse deferido o pleito todas as pessoas que fizessem declaração inexata poderiam usufruir da referida dispensa.

Assim conheço o recurso como tempestivo e no mérito voto no sentido de negar-lhe provimento.

Sala das Sessões - DF, em 23 de fevereiro de 1999.

JOSÉ CLÓVIS ALVES