



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13710.000721/00-56
Recurso nº. : 122.525
Matéria : IRF - Ex(s): 1993 a 1995
Recorrente : CLUB DE REGATAS VASCO DA GAMA
Recorrida : DRJ no RIO DE JANEIRO - RJ
Sessão de : 14 de setembro de 2000
Acórdão nº. : 104-17.629

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

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pelo CLUB DE REGATAS VASCO DA GAMA.

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


LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO
PRESIDENTE E RELATORA

FORMALIZADO EM: 25 JUN 2001



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13710.000721/00-56
Acórdão nº. : 104-17.629

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros NELSON MALLMANN, MARIA CLÉLIA PEREIRA DE ANDRADE, ROBERTO WILLIAM GONÇALVES, JOSÉ PEREIRA DO NASCIMENTO, ELIZABETO CARREIRO VARÃO, JOÃO LUÍS DE SOUZA PEREIRA e REMIS ALMEIDA ESTOL.

A handwritten signature in black ink, appearing to be a stylized 'L' or 'J' followed by a flourish.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13710.000721/00-56
Acórdão nº. : 104-17.629
Recurso nº. : 122.525
Recorrente : CLUB DE REGATAS VASCO DA GAMA

RELATÓRIO

Contra o contribuinte acima identificado lavrou-se Auto de Infração, exigindo-lhe o recolhimento do crédito tributário em montante equivalente a 3.492.540,75 UFIR, sendo 1.993.354,06 UFIR a título de imposto de renda na fonte e acréscimos legais.

Na ação fiscal levada a efeito, acusa-se a falta de retenção e de recolhimento do imposto de renda retido na fonte sobre trabalho assalariado e sobre trabalho sem vínculo de emprego e, ainda, a falta de retenção e de recolhimento de imposto de renda na fonte relativo a pagamentos a beneficiários não identificados, tendo como enquadramento legal os arts. 1º, 2º, 3º e 7º, inciso II, § 1º, da Lei 7.713, de 1988, arts. 1º e 3º da Lei 8.134, de 1990, art. 74 da Lei 8.383, de 1991.

No Termo de Constatação de fls. 25/26 foram consignadas informações complementares sobre as irregularidades apontadas na autuação.

Ciente da autuação em 13/09/95, o interessado comparece aos autos, em 10/10/95, solicitando cópia de todas as peças processuais e a restituição de todos os documentos retidos ou apreendidos durante a ação fiscal (fls. 227/229);

Na defesa inicial, em 13/10/95, argúi o impugnante, conforme síntese levada a efeito pela i. autoridade julgadora de primeira instância:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13710.000721/00-56
Acórdão nº. : 104-17.629

"1 - PRELIMINAR DE NULIDADE DO LANÇAMENTO POR CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA E POR CONTER VÍCIO INSANÁVEL.

Alega que não foram fornecidas ao interessado, na data de ciência, cópias dos papéis que instruíram o Auto de Infração e os documentos e registros contábeis que o subsidiam, os quais só foram devolvidos ao final do expediente de 10/10/95, após diversos contatos pessoais e solicitações escritas, datadas de 09/10/95, o que resultou em infração do art. 5º, inciso IV, da Constituição Federal e o art. 59, inciso II, do Decreto nº 70.235/72 e do art. 9º do mesmo Decreto 70.235/72.

2 - MÉRITO.

2.1 - Descabimento do reajuste presumido da base da cálculo:

- no Auto de Infração não consta dispositivo legal, regulamentar ou ato administrativo que autorize o reajustamento;
- a assunção do ônus do imposto pela fonte pagadora é ato de vontade que não se presume, mas deve ser comprovado, conforme se infere do próprio art. 577 do RIR/80, aplicável à época;
- é ilegal e arbitrário pretender que entidade imune, por força do disposto no artigo 150, VI, C, da Constituição Federal e do art. 14 do Código Tributário Nacional, passe a responder por imposto não retido, reajustando-se a base de cálculo do imposto;

2.2 - Responsabilidade da fonte pagadora:

- como os beneficiários devem ter incluído os rendimentos nas respectivas declarações relativas aos períodos-base 1992, 1993 e 1994, não cabe mais responsabilidade da fonte pagadora pelo imposto incidente sobre tais rendimentos, conforme previsto no artigo 576, § 3º, do RIR/80 e art. 919, § único, do RIR/94;

2.3 - Exame individual das situações.

2.3.1 - Rendimentos de trabalho assalariado, atribuídos aos seguintes beneficiários:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13710.000721/00-56
Acórdão nº. : 104-17.629

2.3.1.1 - Yan Cleiton de Lima Razera:

- não consta dos autos o documento que teria sido apreendido relativo a pagamento de luvas no valor de CR\$ 11.271.000.000,00.

2.3.1.2 - Edmundo Alves de Souza Neto:

- não se pode tributar valores que, por definição, são isentos como CR\$ 13.663.411,72 e CR\$ 12.761.189,26, que teriam sido pagos em 31/01/93, a título de rescisão de contrato de trabalho e doação;

- conforme se vê nas fls. 75, 86 e 87 do livro Diário, o valor de CR\$ 13.663.441,72 foi lançado a débito de conta de despesa e a crédito de contas de passivo, sendo a parcela de CR\$ 902.222,46 relativa a contribuição a recolher ao IAPAS, demonstrando o registro contábil da obrigação pelo regime de competência, não pagamento ou crédito;

- o valor de CR\$ 12.761.189,26, é parte do anterior e, tendo em vista que o atleta resolveu renunciar ao seu direito de crédito, foi lançado como receita sob a rubrica de doações em espécie, para anular a despesa antes contabilizada;

- o valor de CR\$ 4.476.000.000,00, que teria sido pago em 31/01/93 a título de liberação de posse, foi lançado nas fls. 85/86 do livro Diário a débito da conta de ativo Contas a Receber, correspondente à dívida da Sociedade Esportiva Palmeiras, que adquiriu o passe do jogador;

- na cláusula 4ª do contrato de venda do passe (fl.50) resta claro que a percentagem a que faz jus o atleta será paga pela entidade adquirente do passe, não cabendo, portanto, ao Vasco fazer a retenção do imposto.

2.3.1.3 - José Roberto G. de Oliveira:

- não consta dos autos documentos apreendido relativo ao valor de CR\$ 2.817.862.500,00, que teria sido pago a título de luvas;

- convertendo-se o valor acima pela cotação do dólar da data (14/07/92) encontra-se o correspondente a 30% do valor de venda do passe do jogador ao Clube Desportivo de La Coruña, mas também neste caso nada foi pago pelo Vasco em decorrência do negócio celebrado;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13710.000721/00-56
Acórdão nº. : 104-17.629

- o valor de CR\$ 673.413.030,00, que teria sido pago em 31/03/93, a título de luvas, não consta na fl. 342 do Diário, citada na autuação;
- os lançamentos relativos aos valores de CR\$ 1.785.465,00 e CR\$ 2.085.000.000,00, tributados em 21/05/93 e 30/07/93, também apresentam registros de obrigações pelo regime de competência, sendo que o primeiro valor foi contabilizado em 30/04/93, não em 21/05/93.

2.3.1.4 - Bismark Barreto Faria:

- o valor de CR\$ 4.060.000.000,00 não é passível de tributação, haja vista que as próprias autuantes atestam no item 3.1 do Termo de Constatação que esse valor foi recebido pelo Vasco, em 28/06/93, como pagamento do empréstimo do atleta ao clube Yamiuri Nippon Football Club Co. Ltda.
- o valor de CR\$ 2.300.000.000,00, tributado em 28/06/93, não consta do documento apreendido juntado às fls. 58/75 e citado na autuação.

2.3.2 - Rendimentos atribuídos a beneficiários não identificados:

- as situações a que se refere a autuação não foram identificadas;
- o lançamento do valor de CR\$ 2.397.406.275,00 não consta da fl. 740 do livro Diário, citada na autuação;
- os valores de CR\$ 9.400.000,00 e CR\$ 4.000.000,00, tributados em 31/08/93, referem-se a registros de obrigações, conforme se verifica às fls. 1027 e 1038 do livro Diário;
- 9 (nove) valores relacionados não possuem qualquer identificação de origem ou documento do qual foram colhidos.

2.3.3 - Rendimentos de trabalho sem vínculo empregatício:

- os valores lançados referem-se a registros de obrigações no passivo;
- o valor pago a José de Moraes C. Neto não sofreu retenção na fonte, mas o beneficiário certamente incluiu os rendimentos em sua declaração, conforme pode ser comprovado nos arquivos da Receita Federal, em diligência que se requer com fulcro no art. 18 do Decreto nº 70.235/72."



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13710.000721/00-56
Acórdão nº. : 104-17.629

Presente a defesa à autoridade julgadora singular, baixou-se em diligência, nos termos da Resolução DRJ/SEREF/Nº 001/97 (fls. 326/327).

Em consequência, as autuantes juntaram Termo de Constatação e Esclarecimento, Informação e Termo de Constatação de Retificação de Auto de Infração, acompanhados de documentos e demonstrativos e, ainda, cinco anexos, volume I a V do livro Diário de 1993, numerados de fls. 01 a 1753.

Em decorrência da diligência efetuada e com base naqueles documentos e demonstrativos, foi lavrado Auto de Infração Complementar (processo nº 10768.029998/98-93) exigindo imposto relativo a fatos geradores não tributados na autuação em análise.

Ciente do Termo de Retificação de Auto de Infração em 07/07/99, o interessado apresentou, em 04/08/99, a impugnação de fls. 694/708, com as seguintes alegações, assim sintetizadas na decisão prolatada pelo julgador singular:

“1 - PRELIMINARMENTE

1.1 - todos os termos e atos que compõem o processo são nulos, por cerceamento do direito de defesa;

1.2 - o Termo de Retificação de Auto de Infração é nulo, por não ter havido decisão sobre a matéria originariamente litigada;

1.3 - o direito de a Fazenda Pública efetivar ou rever o lançamento relativo a todos os fatos geradores lançados estava extinto em 07/07/99, pelo transcurso do prazo decadencial, tendo em vista o disposto no art. 150 e seu § 4º, e 149, parágrafo único, ambos do Código Tributário Nacional;

2 - MÉRITO:

- reitera que os valores relativos a percentagem sobre venda de passe a que fazia jus os atletas Edmundo Alves de S. Neto (em 31/01/93) e José Roberto



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13710.000721/00-56
Acórdão nº. : 104-17.629

Gama de Oliveira (em 14/07/92) foram pagos pelos adquirentes, Sociedade Esportiva Palmeiras e Clube Desportivo La Coruña, que são responsáveis pelo recolhimento do imposto incidente sobre esses valores;

- o valor pago a José de Moraes C. Neto (em 14/07/92) não sofreu retenção na fonte, mas tendo o beneficiário incluído os rendimentos em sua declaração e solicitado o parcelamento do débito (fl. 669), deve ser aplicado o disposto no art. 919, parágrafo único do RIR/94.”

Em seu decidir, manifesta-se o julgador singular conforme argumentos consubstanciados nas ementas a seguir transcritas:

“NULIDADE CERCEAMENTO DE DESPESA E VÍCIO INANÁVEL. A impugnação apresentada dentro do prazo previsto no art. 15 do Decreto 70.235/72, com todas as alegações de fato e de direito que a defesa entendeu pertinentes, demonstra que a falha ocorrida quando da ciência da autuação não resultou em vício insanável, nem cerceou a defesa de modo a eivar o lançamento de nulidade.

TERMO DE RETIFICAÇÃO DE AUTO DE INFRAÇÃO. Termo de retificação lavrado após a realização de diligência deve ser considerado como relatório propositivo, cabendo ao julgador apreciar a matéria e decidir sobre a exigência formalizada através do auto de infração original.

DECADÊNCIA. DILIGÊNCIA. JUNTADA DE PROVAS. Se constituído o crédito tributário dentro do quinquênio, o transcurso do prazo decadencial não impede a juntada de provas trazidas aos autos em função de diligência, já que o fim cominado com o controle administrativo da legalidade é a verdade material dos fatos.

BASE DE CÁLCULO. REAJUSTAMENTO. Quando a fonte pagadora deixar de reter o imposto, qualquer que seja a razão, assume o ônus econômico do tributo, ressalvadas as exceções expressamente estabelecidas na legislação tributária.

FONTE PAGADORA. RESPONSABILIDADE. A fonte pagadora que não reteve o imposto só se exime da responsabilidade pelo recolhimento quando comprova que o beneficiário incluiu o rendimento em sua declaração antes do início do procedimento fiscal.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13710.000721/00-56
Acórdão nº. : 104-17.629

FATO GERADOR. COMPROVAÇÃO. Tratando-se de incidência de imposto na ponte sobre rendimentos de trabalho assalariado e outros pagos por pessoa jurídica a pessoas físicas, o fato gerador previsto em lei é o pagamento ou crédito.

ENQUADRAMENTO LEGAL. TIPICIDADE. O lançamento que carece de comprovação da estreita correlação entre o fato e a hipótese descrita na norma legal é insubsistente.

RETROATIVIDADE BENIGNA. MULTA DE OFÍCIO. A lei nova aplica-se a atos ou fatos não definitivamente julgados, quando lhes comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática. Incidência do art. 44 da Lei nº 9.430/96, por força do disposto no art. 106, inciso II, letra c, do CTN e no ADN/SRF/COSIT nº 01/97.

LANÇAMENTO PROCEDENTE EM PARTE

Os argumentos levados a efeito nesse decidir, quanto às preliminares de nulidade do lançamento por cerceamento do direito de defesa e por conter vício insanável, são os seguintes:

- confirma-se pelos elementos constantes dos autos que o interessado não recebeu na data da ciência do lançamento cópias de todos os termos, demonstrativos e elementos de prova que instruem a exigência. Tal falha, entretanto, foi suprida dentro do prazo de impugnação, pela entrega ao interessado de cópias dos autos do processo em 10/10/95, conforme admite a defesa, e pela devolução, na mesma data, dos documentos apreendidos através do termo de fl. 18 e de cópias do livro Diário de 1993, apreendido através do termo de fls. 20/21 (fls. 311/312);

- a apresentação da impugnação de fls. 251/263 em tempo hábil, nela consignando todas as alegações de fato e de direito que entendeu pertinentes, demonstra



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13710.000721/00-56
Acórdão nº. : 104-17.629

que a falha ocorrida quando da ciência da autuação não resultou em vício insanável, nem cerceou a defesa de modo a eivar o lançamento de nulidade;

- a defesa quanto ao Termo de Constatação de Retificação do Auto de Infração (fls. 694/708), apresentada dentro do prazo, demonstra conhecer o interessado todos os elementos de instrução daquele termo;

- quanto à afirmação de que o Auto de Infração Complementar que instaurou o processo nº 10768.029998/98-93 ampara-se nos mesmos termos, compreendendo os mesmos fatos e o mesmo tributo, o que prejudica a defesa, tem-se que, conforme o Termo de Constatação de Retificação do Auto de Infração ora questionado, a base de cálculo ali considerada refere-se exclusivamente a valores remanescentes da redução que as autuantes entenderam cabível em relação aos valores considerados no Auto de Infração de fls. 01/15, em decorrência da diligência efetuada. No Auto de Infração Complementar (processo nº 10768.029998/98-93), o imposto exigido é relativo a valores especificados na coluna "valor tributável" do demonstrativo que integra o Termo de Constatação e Esclarecimentos de fls. 336/339, não tributados no Auto de Infração original. Inexiste, portanto, a alegada confusão dos valores tributados nos dois processos;

- quanto à nulidade do Termo de Retificação do Auto de Infração, por não ter havido decisão sobre a matéria originariamente litigada, tem-se que o mesmo foi lavrado com o objetivo de reduzir a base de cálculo considerada no Auto de Infração de fls. 01/15, tendo em vista a realização de diligência determinada por esta Delegacia de Julgamento;

- em decorrência dos princípios que norteiam o processo administrativo fiscal, legalidade objetiva, oficialidade, informalidade e verdade material, a autoridade julgadora pode desenvolver de ofício investigação probatória para formação do seu



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13710.000721/00-56
Acórdão nº. : 104-17.629

convencimento, baseando-se, para tanto, no art. 18 do Decreto 70.235, de 1972, com a redação dada pelo art. 1º da Lei nº 8.748, de 1993, c/c o art. 29 do mesmo Decreto;

- em virtude da realização de diligência ou perícia é possível que se apurem fatos que dêem ensejo a alteração do lançamento. Verificadas incorreções, omissões ou inexatidões materiais de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, deve ser lavrado auto de infração ou emitida notificação de lançamento complementar, reabrindo-se prazo para defesa, conforme previsto no § 3º do supracitado art. 18. Nessas situações, a lavratura de auto de infração ou notificação de lançamento complementar atende, inclusive, às disposições dos artigos 145 e 149 do Código Tributário Nacional (CTN);

- quando em virtude da realização de diligência ou perícia são apurados fatos que ensejam a redução do crédito tributário, sem alterar a matéria tributável, compete à autoridade julgadora adotar tal providência em sua decisão. Nesse caso, a lavratura de termo de retificação do auto de infração original não produz efeito quanto à formalização de crédito, pois o diligenciante não está investido de competência para exonerar o crédito tributário constituído. Tal termo deve ser considerado como relatório da diligência efetuada, onde são feitas as proposições que o diligenciante entende pertinentes, cabendo ao julgador apreciar a matéria e decidir sobre a exigência formalizada através do auto de infração original;

- assim, o Termo de Constatação de Retificação de Auto de Infração de fls. 672/673 deve ser considerado válido apenas como relatório da diligência efetuada.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13710.000721/00-56
Acórdão nº. : 104-17.629

Quanto à preliminar de decadência:

- no caso em análise, a arguição refere-se ao crédito tributário que teria sido constituído através do Termo de Constituição de Retificação de Auto de infração de fls. 672/673;

- como exposto anteriormente, não foi constituído crédito tributário através do referido termo. O crédito tributário, relativo a fatos geradores ocorridos entre 29/02/92 e 30/06/94, foi constituído através do Auto de Infração de fls. 01/15, regularmente notificado ao sujeito passivo em 13/09/95;

- constituído o crédito dentro do quinquênio, o transcurso do prazo decadencial não impede a juntada de provas trazidas aos autos em função de diligência, já que o fim cominado com o controle administrativo da legalidade é a verdade material dos fatos;

- portanto, válidas as provas relativas a fatos geradores constantes do Auto de Infração de fls. 01/15 trazidas aos autos em função da diligência determinada às fls. 326/327, tendo sido dada oportunidade ao interessado para se manifestar sobre elas, preservando o contraditório.

Rejeita aquela autoridade as preliminares suscitadas.

Quanto ao mérito, manifestou-se a autoridade julgadora, quanto ao reajustamento da base de cálculo:

- no Auto de Infração de fls. 01/15, não foi citado o dispositivo legal que autoriza o reajustamento da base de cálculo, efetuado conforme planilhas de fls. 219/224. A



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13710.000721/00-56
Acórdão nº. : 104-17.629

ausência de capitulação legal relativa ao reajustamento não prejudicou a defesa do interessado, que demonstrou conhecê-la ao invocar nas próprias alegações o dispositivo regulamentar aplicável, no caso, o art. 577 do RIR/80, que não estabelece forma especial para assunção do ônus. Na falta de retenção, qualquer que seja a razão, para todos os efeitos legais, considera-se assumido o ônus do imposto, que será devido com base de cálculo reajustada;

- o importante é o valor do rendimento pago ao beneficiário. Sendo ele o contribuinte, obrigado fica ao pagamento do imposto pelos rendimentos auferidos, restando à fonte pagadora duas alternativas: retenção do valor do imposto ou assunção desse encargo. Em ambos os casos há de ser considerada líquida a quantia posta à disposição do beneficiário;

- essa conclusão resulta, inclusive, da própria sistemática do tributo, pois o não reajustamento do valor pago, para determinar a base tributável, implicaria deixar de tributar parte do rendimento;

- o reajustamento da base de cálculo efetuado nos autos tem suporte legal no art. 5º da Lei 4.154/62 (art. 577 do RIR/80, invocado na defesa);

- o fato de a fonte pagadora ser entidade imune não exclui sua responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto incidente na fonte, conforme expresso no art. 9º § 1º, do Código Tributário Nacional;

- a legislação consolidada nos arts. 574 a 577 do RIR/80 atribui a responsabilidade pela retenção do imposto à fonte pagadora, obrigando-a ao recolhimento do imposto ainda que não o tenha retido e estabelecendo que no caso de assunção do ônus a base de cálculo deve ser reajustada. Em consonância com o disposto no supracitado



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13710.000721/00-56
Acórdão nº. : 104-17.629

dispositivo do Código tributário Nacional, a lei ordinária não exclui dessa atribuição a entidade imune;

- o reajustamento da base de cálculo não implica fazer incidir imposto sobre o patrimônio, a renda ou serviços da entidade imune, mas exigir da fonte pagadora, que é responsável pela retenção e recolhimento, o imposto incidente sobre o rendimento efetivo de que se beneficiou o contribuinte;

- no caso em análise, o cálculo do reajustamento dos valores mantidos deve ser refeito, conforme fórmula constante da Instrução Normativa nº 04, de 1980, tendo em vista equívocos observados nos valores reajustados constantes da autuação. O crédito tributário a ser mantido será o menor valor apurado entre aqueles lançados no auto de infração e os demonstrativos anexos a esta decisão (anexo III e IV).

- tratando-se de imposto devido como antecipação, se a fonte pagadora que não reteve o imposto comprovar que o beneficiário já incluiu o rendimento em sua declaração, fica desobrigada do recolhimento do imposto, sujeitando-se, entretanto, à penalidade pela infração cometida (art. 576, § 3º, do RIR/80);

- já se manifestou a Administração Tributária de que para a dispensa do recolhimento a fonte pagadora deve obter declaração firmada pelo beneficiário esclarecendo já ter incluído o rendimento em sua declaração;

- no caso em análise, a fonte pagadora alega que os beneficiários devem ter incluídos os rendimentos em suas declarações, não juntando declarações dos beneficiários ou quaisquer outros elementos de prova. Trata-se de mera suposição, insuficiente para inibir a imposição tributária.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13710.000721/00-56
Acórdão nº. : 104-17.629

Entretanto, excetue-se aqui apenas a tributação relativa ao valor de Cr\$ 1.878.575.000,00 pago a José Moraes C. Neto, lançado em 14/07/92 a título de rendimento de trabalho sem vínculo empregatício, que deve ser excluída com base no disposto no art. 576, § 3º, do RIR/80, tendo em vista que esse valor foi reconhecido pelas autuantes como oferecido à tributação através do processo de parcelamento nº 13709.000728/94-60 (fls. 599 e 669).

Examinando individualmente as situações, consta, ainda, naquele decidir:

- o argumento básico da defesa refere-se à falta de comprovação da ocorrência do fato gerador do imposto exigido, nas situações que enumera;

- conforme o artigo 142 do Código Tributário Nacional, o lançamento tributário tem por objetivo formalizar o crédito tributário correspondente a uma obrigação preexistente. Para tal o fisco verifica a ocorrência do fato gerador da respectiva obrigação e apura quantitativamente a matéria tributável, tornando-a líquida, em condições de exigibilidade;

- a verificação da ocorrência do fato gerador pressupõe a observância da legislação de regência do tributo. Dessa forma, a vinculação é uma das características essenciais do lançamento tributário, que só é eficaz se realizado no estritos termos que a lei o admite, presidido pelo princípio da legalidade e pela situação de fato preexistente;

- tratando-se de incidência de imposto na fonte sobre rendimentos de trabalho assalariado e outros pagos por pessoa jurídica a pessoa físicas, o fato gerador previsto em lei é o pagamento ou crédito (art. 7º da Lei 7.713, de 1988 e art. 3º da Lei 8.134, de 1990;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13710.000721/00-56
Acórdão nº. : 104-17.629

- a tributação incidente na fonte refere-se a pagamentos discriminados na planilhas de fls. 219/224. Confrontando-se as informações das referidas planilhas com todos os elementos de prova constantes dos autos, verifica-se que não resta efetivamente comprovada a ocorrência do fato gerador do imposto incidente sobre diversos valores considerados no lançamento, que devem ser excluídos da tributação, conforme demonstrativos anexos a esta decisão (anexo I e II);

- examina-se a seguir as situações específicas citadas pela defesa:

1 - Rendimentos de trabalho assalariado, atribuídos aos seguintes beneficiários:

1.1 - Yan Cleiton de Lima Razera

- questionou-se o valor de Cr\$ 11.271.000.000,00, considerado no mês de julho/93. Confirma-se através da escrituração do livro Diário que no mês de julho de 1993 foi pago o valor de Cr\$ 3.978.000.000,00, relativo a luvas (fl. 903 do Diário e 184 dos autos). Portanto, deve ser excluído da tributação o valor de Cr\$ 7.293.000.000,00;

1.2 - Edmundo Alves de Souza Neto

- examinando-se as fls. 75 e 85/87 do livro Diário confirma-se que o valor de Cr\$13.663.411,72, tributado em 31/01/93, a título de rescisão de contrato, refere-se a apropriação de despesa, sendo a parcela de Cr\$ 902.222,46 relativa a contribuição a recolher ao IAPAS e a parcela de Cr\$ 12.761.189,26 devida ao atleta. Como se refere a apropriação de despesa pelo regime de competência, não a pagamento ou crédito de rendimento ao beneficiário, o valor de Cr\$ 13.663.411,72 deve ser excluído da tributação;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13710.000721/00-56
Acórdão nº. : 104-17.629

- a parcela de Cr\$ 12.761.189,26 foi tributada também em separado, em 31/01/93. Não consta dos autos os lançamentos contábeis relativos ao efetivo pagamento ou crédito ao beneficiário. Entretanto, constam nas fls. 85/86 do livro DIÁRIO (fls. 145/146) lançamentos relativos à doação do valor de Cr\$ 12.761.189,26 pelo atleta ao clube em 31/01/93, mesma data da apropriação da despesa pelo clube;

- sendo a doação um ato de liberdade do doador, o fato de o beneficiário ter doado o rendimento na mesma data do reconhecimento da obrigação pela fonte pagadora revela que naquela data o atleta havia adquirido a disponibilidade financeira do rendimento;

- o momento da retenção do imposto de renda na fonte é a data do pagamento ou crédito. Tais fatos representam a aquisição de disponibilidade financeira do rendimento, erigida pela lei como momento em que deve ser retido o imposto. Portanto, deve ser mantida a tributação incidente sobre o valor de Cr\$ 12.761.189,26, cuja disponibilidade financeira para o beneficiário em 31/01/93 está evidenciada pela combinação dos lançamentos relativos à apropriação da despesa pela fonte pagadora e à doação do rendimento pelo beneficiário, na mesma data;

- quanto à alegada isenção relativa ao valor de Cr\$ 12.761.189,26, tendo em vista referir-se a rescisão por contrato de trabalho é de se esclarecer que não consta dos lançamentos no livro Diário ou de qualquer outro documento juntado aos autos a discriminação das verbas trabalhistas que o integram. A indicação de que o valor é referente a rescisão contratual não é suficiente para excluir a tributação. Os valores pagos por rescisão de contrato de trabalho só estão isentos de tributação quando relativos a FGTS ou indenização e aviso prévio, nos limites previstos no art. 6º, V. da Lei 7.713/88 e art. 28, parágrafo único, da Lei 8.036/90;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13710.000721/00-56
Acórdão nº. : 104-17.629

- quanto ao valor de Cr\$ 4.476.000.000,00 lançado em janeiro/93, a título de liberação do passe, é de se ressaltar que o contrato de fls. 50/52 e o lançamento no livro Diário (fls. 85/86) comprovam a cessão do passe, o valor acordado e o direito do atleta ao percentual de, no mínimo, 15% do montante do passe, devido pelo clube cedente, conforme previsto no art. 13, § 2º, da Lei nº 6.354/76, mas não comprovam o pagamento ou crédito ao beneficiário;

- se tivesse sido comprovado o recebimento do valor pelo beneficiário, seria irrelevante a alegação de que a cláusula 4ª do contrato de venda do passe (fl. 50) atribuiu ao adquirente a responsabilidade pela retenção do imposto, pois a lei atribui a responsabilidade pela retenção ao clube e, nos termos do art. 123 do CTN, as convenções particulares relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes;

- portanto, o valor de Cr\$ 4.476.000.000,00 deve ser excluído, por não estar comprovado nos autos o seu pagamento ou crédito em janeiro de 1993;

1.3 - José Roberto Gama de Oliveira

- embora na planilha de fl. 219 haja a indicação de "luvas" para o valor de Cr\$ 2.817.862.500, lançado em 14/07/92, as informações de fls. 26 e 668/669 deixam claro que o valor é relativo a participação na venda do passe ao Clube Desportivo de La Coruña e o interessado em sua defesa demonstra conhecer a natureza do rendimento atribuído ao atleta (fls. 260 e 706);

- quanto à data do pagamento ou crédito do valor relativo à participação na venda do passe, não foi possível à fiscalização verificar os lançamentos na escrituração do



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13710.000721/00-56
Acórdão nº. : 104-17.629

clube, já que, embora intimado, o clube não apresentou livro Diário, Caixa ou Razão do ano de 1992 (fl. 19 e 25). Entretanto, de acordo com a cláusula 2ª do contrato de venda do passe (fl. 100) o atleta recebeu a sua participação do Vasco da Gama, na data de assinatura do contrato (02/07/92). Tal documento é suficiente prova do momento da incidência do imposto na fonte;

- confirmada a data do pagamento, persiste a controvérsia relativa ao valor pago ao atleta, que não está citado no contrato. O artigo 13, § 3º, da Lei 6.354/76 estabelece o limite mínimo de 15% do montante do passe, a ser pago pelo clube cedente. Embora no contrato de fl. 100 conste como montante o valor de US\$ 1.250.000,00, os documentos de fls. 86/87, 95/97, 104 e 646 demonstram que foi acordado o valor de US\$ 2.500.000,00. Além disso, no questionamento relativo ao valor de Cr\$ 2.817.862.500,00 o interessado admite que o montante do passe foi equivalente a US\$ 2.500.000,00 (fl. 260):

- consta também na fl. 669 a informação fiscal de que José de Moraes Correia Neto solicitou, através do processo nº 13709.000728/94-60, o parcelamento do imposto incidente sobre a venda do passe de José Roberto Gama de Oliveira ao clube espanhol;

- o percentual de participação do atleta considerado na autuação (30%) pode ser confirmado através do dossiê enviado à fiscalização pela Procuradoria da República/RJ (fls. 600/658), contendo, inclusive, cópia de depoimento em juízo de Antônio Soares Calçada, presidente do Vasco na época da venda do passe (fl. 644);

- assim, considerando-se o conjunto de provas juntadas aos autos, é de se manter o lançamento relativo ao valor de Cr\$ 2.817.862.500,00;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13710.000721/00-56
Acórdão nº. : 104-17.629

- quanto ao valor de Cr\$ 673.413.030,00, tributado em 31/03/93, o pagamento está comprovado pelo lançamento nas fls. 268/269 do livro Diário (fl. 378). Deve, portanto, ser mantido;

- os valores de Cr\$ 1.785.465.000,00 e Cr\$ 2.085.000.000,00 tributados em 21/05/93 e 30/07/93, devem ser excluídos, por não estar comprovado nos autos o efetivo pagamento ou crédito desses valores;

1.4 - Bismark Barreto Faria.

- o valor de Cr\$ 4.060.000.000,00, citado pela defesa, não foi incluído na base tributável;

- o pagamento do valor de Cr\$ 2.300.000.000,00, tributado em 28/06/93, está lançado na fl. 756 do livro Diário (fl. 177). Deve, portanto, ser mantida a tributação sobre esse valor.

Quanto ao lançamento a título de "pagamentos a beneficiários não identificados", posicionou-se a autoridade julgadora:

- de acordo com os lançamentos nas folhas do livro Diário citadas na planilha de fls. 223, a autuação refere-se a prêmios e gratificações, despesas com jogos e viagens, transporte e alimentação e complementação salarial pagos ou devidos a atletas e comissão técnica, cujos nomes não estão individualizados;

- o lançamento tem como enquadramento legal o art. 74 da Lei 8.383, de 30/12/91, que dispõe sobre a tributação dos salários indiretos relativos a:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13710.000721/00-56
Acórdão nº. : 104-17.629

- contraprestação de arrendamento mercantil ou aluguel de veículos ou imóveis utilizados por administradores, diretores, gerentes e seus assessores ou terceiros em relação à pessoa jurídica;

- despesas com benefícios e vantagens concedidos a administradores, diretores, gerentes e seus assessores;

- o parágrafo único do citado artigo estabelece que na falta de identificação do beneficiário aplica-se a alíquota de 33% de tributação exclusiva na fonte;

- vê-se que a tributação prevista no artigo 74 da Lei 8.383/91 incide apenas sobre os salários indiretos percebidos pelas categorias de beneficiários ali determinadas, não alcançando a situação presente nos autos, em que os rendimentos são atribuídos a comissão técnica e a diversos jogadores, não individualizados nos lançamentos do Diário;

- constatando-se que o dispositivo legal invocado na autuação regula situação diversa da presente nos autos, há que se considerar insubsistente o lançamento relativo ao item em análise, por carecer de comprovação da tipicidade - estreita correlação entre o fato e a hipótese descrita na norma legal.

Quanto à exigência a título de rendimentos de trabalho sem vínculo empregatício, assim decide aquela autoridade:

- conforme exposto anteriormente (item 2.3 da decisão), não restou comprovado nos autos o efetivo pagamento ou crédito de diversos valores considerados na autuação. Esses valores, discriminados em demonstrativo anexo a esta decisão (anexo II), devem ser excluídos das tributação, tendo em vista a não comprovação da ocorrência dos fatos geradores;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13710.000721/00-56
Acórdão nº. : 104-17.629

- o valor de Cr\$ 1.878.575.000,00 pago a José Moraes C. Neto, lançado em 14/07/92 a título de rendimento de trabalho sem vínculo empregatício, deve ser excluído da tributação, com base no disposto no art. 576, § 3º, do RIR/80, conforme explicitado no item 2.2 daquela fundamentação.

Quanto à multa de ofício, o percentual imposto na autuação está de acordo com a legislação vigente ao tempo de sua prática. O percentual aplicável, entretanto, foi reduzido de 100% para 75% pelo art. 44, inc. I, da Lei 9.430/96;

- tratando-se de matéria não definitivamente julgada, deve ser mantido o percentual de 75%, por força do disposto no art. 106, inc. II, letra "c", do Código Tributário Nacional.

Em suas conclusões, a autoridade de primeiro grau julga parcialmente procedente o lançamento para:

I - manter parcialmente a exigência de IRRF, no total de 809.283,70 UFIR, cujas parcelas estão discriminadas no anexo V àquela decisão, quanto a valores pagos a título de trabalho assalariado e a título de trabalho sem vínculo empregatício;

II - excluir a exigência de IRRF relativo a pagamento a beneficiário não identificado;

III - reduzir a exigência da multa de ofício para 75% sobre o imposto mantido;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13710.000721/00-56
Acórdão nº. : 104-17.629

IV - determinar a cobrança de juros de mora de acordo com a legislação vigente.

O contribuinte foi cientificado dessa decisão em 15.03.00 (fls. 765), interpondo recurso em 14.04.00 (fls. 770/789), instruído com a documentação de fls. 790/839.

Recepcionada, nesta Câmara, em 11.07.00, a documentação de fls. 846/869.

Leio em sessão, aos ilustres pares, os argumentos suscitados na defesa quanto aos fundamentos do recurso voluntário (lido em sessão, na íntegra).

É o Relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13710.000721/00-56
Acórdão nº. : 104-17.629

VOTO

Conselheira LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO, Relatora

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

Suscita o recorrente, preliminarmente, cerceamento do direito de defesa. Alega que a própria autoridade julgadora singular reconhece não ter o sujeito passivo recebido, na data da ciência do lançamento, cópia de todos os termos, demonstrativos e demais elementos de prova que instruíram a exigência, o que levaria à nulidade do feito.

Embora o fato conduza à nulidade, com base no § 3º do artigo 59, do Decreto nº 70.235, de 1972, acrescido pelo art. 1º da Lei nº 8.748, de 1993, deixa-se de declará-la, em face da condução do voto favorável ao sujeito passivo, quanto ao mérito.

No mérito, julga-se, nesta assentada, valores mantidos na decisão ora recorrida referentes à acusação de falta de retenção e recolhimento do imposto de renda incidente na fonte sobre pagamentos relativos à prestação de trabalho assalariado e de não-assalariado. Tais valores referem-se a fatos geradores ocorridos em alguns meses do período de fevereiro de 1992 a junho de 1994.

A matéria é conhecida pelos membros desta Quarta Câmara que, após longos debates, firmou o entendimento de não ser cabível a exigência do imposto na pessoa



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13710.000721/00-56
Acórdão nº. : 104-17.629

jurídica, fonte pagadora, quando o imposto na fonte se dá a título de antecipação do imposto devido na declaração de ajuste anual do beneficiário.

Preliminarmente, deve-se ressaltar, conforme bem salientado pela ilustre autoridade julgadora de primeira instância, em seu decisório de fls., que:

- nos termos do artigo 142 do Código Tributário Nacional, o lançamento tributário tem por objetivo formalizar o crédito tributário correspondente a uma obrigação preexistente. Para tal, o fisco verifica a ocorrência do fato gerador da respectiva obrigação e apura quantitativamente a matéria tributável, tomando-a líquida, em condições de exigibilidade;

- outrossim, a verificação da ocorrência do fato gerador pressupõe a observância da legislação de regência do tributo. Dessa forma, a vinculação é uma das características essenciais do lançamento tributário, que só é eficaz se realizado no estritos termos que a lei o admite, presidido pelo princípio da legalidade e pela situação de fato preexistente.

A exigência de crédito tributário, mediante lançamento regularmente constituído por servidor competente da administração tributária, deve estar subordinada ao princípio da legalidade. A obediência a esse princípio é expressa nos arts. 37, *caput*, e 150, I, da Constituição Federal.

Também o artigo 3º do CTN consagra o princípio da legalidade ao dispor que tributo só pode ser exigido quando instituído por lei.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13710.000721/00-56
Acórdão nº. : 104-17.629

Feitas essas ponderações, constata-se que, na constituição de crédito tributário mediante o lançamento, o autor fiscal tem o dever funcional de subjugar-se aos ditames legais.

Na ação fiscal ora em julgamento acusa-se o sujeito passivo de não haver efetuado a retenção de imposto de renda na fonte sobre pagamentos realizados a pessoas físicas em decorrência de prestação de serviços assalariado e não-assalariado.

Para deslinde da questão, relevante salientar que, na acusação fiscal, o primeiro fato gerador ocorreu em 29.02.92 e o último em 30.04.94. A ciência do lançamento se deu em 13.09.95.

No enquadramento legal da exigência, constam os seguintes dispositivos, a seguir transcritos:

1 - Lei nº 7.713, de 1988

"Art. 1º. Os rendimentos e ganhos de capital percebidos a partir de 1º de janeiro de 1989, por pessoas físicas ou domiciliadas no Brasil, serão tributados pelo imposto de renda na forma da legislação vigente, com as modificações introduzidas por esta Lei.

Art. 2º. O imposto de renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos.

Art. 3º O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos arts. 9º a 14 desta Lei.

Art. 7º Ficam sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, calculado de acordo com o disposto no art. 25 desta Lei:

I -



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13710.000721/00-56
Acórdão nº. : 104-17.629

II - os demais rendimentos percebidos por pessoas físicas, que não estejam sujeitos à tributação exclusiva na fonte, pagos ou creditados por pessoas jurídicas.

§ 1º O imposto a que se refere será retido por ocasião de cada pagamento ou crédito e, se houver mais de um pagamento ou crédito, pela mesma fonte pagadora, aplicar-se-á a alíquota correspondente à soma dos rendimentos pagos ou creditados à pessoa física no mês, a qualquer título."

II - Lei nº 8.134, de 1990

"Art. 1º. A partir do exercício de 1991, os rendimentos e ganhos de capital percebidos por pessoas físicas residentes ou domiciliadas no Brasil serão tributados pelo imposto de renda na forma da legislação vigente, com as modificações introduzidas por esta Lei.

"Art. 3º. O imposto de renda na fonte, de que tratam os artigos 7º e 13 da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, incidirá sobre os valores efetivamente pagos no mês."

Considerando a legislação acima transcrita e constante no enquadramento legal, necessárias algumas considerações.

É de notório saber que a sistemática intrínseca da Lei nº 7.713, de 1988, teve vigência exclusivamente no ano-calendário de 1989. Ou seja, na Declaração de 1989 não se previa qualquer ajuste anual. O imposto era apurado mensalmente e com prazo de vencimento também mensal. Contudo, tão-somente havia a opção de se efetuar o pagamento do imposto, atualizado, no caso de mais de uma fonte pagadora em um mesmo mês, quando da entrega da declaração anual, não havendo qualquer ajuste.

Essa sistemática foi alterada com a vigência da Lei nº 8.134, de 27 de dezembro de 1990, quando voltou-se a instituir a figura da declaração anual, com previsão



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13710.000721/00-56
Acórdão nº. : 104-17.629

de deduções de pagamentos efetuados no ano-base, inclusive a dedução de imposto pago ou retido na fonte durante o ano-base (arts. 9º, 10 e 11).

Consta, no enquadramento legal da exigência, os arts. 1º e 3º da Lei nº 8.134, de 1990, Entretanto, quando da ocorrência dos fatos geradores apurados na ação fiscal vigia a Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991, da qual se transcreve os seguintes artigos:

“Art. 5º. A partir de 1º 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:

.....

Art. 8º O imposto retido na fonte ou pago pelo contribuinte, salvo disposição em contrário, será deduzido do apurado na forma do inciso I do art. 15 desta Lei.

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

Art. 13. Para efeito de cálculo do imposto a pagar ou do valor a ser restituído.....

Parágrafo único. A base de cálculo do imposto na declaração de ajuste anual, será a diferença entre as somas, em quantidade de UFIR:

a) de todos os rendimentos percebidos durante o ano-calendário,”

Constata-se, pois, o equívoco quanto ao enquadramento legal, uma vez que a sistemática prevista naqueles diplomas legais estavam derogados/revogados por legislação superveniente.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13710.000721/00-56
Acórdão nº. : 104-17.629

Ressalte-se, também a ausência, no Auto de Infração, de dispositivo legal que dê amparo à exigência de imposto de renda na pessoa da fonte pagadora, mormente quando a ação fiscal se dá após o prazo fixado para a entrega da DIRPF, correspondente ao ano-calendário do pagamento dos rendimentos.

Apesar desses fatos, mostrou o autuado amplo conhecimento da matéria, em face de vasta e brilhante defesa, não lhe sendo, pois, prejudicial à defesa.

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

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

Nesse sentido, os Acórdãos 104-17.244 e 104-17.323, do brilhante Conselheiro-relator Nelson Mallmann, sendo este último juntado aos autos, por cópia, pelo próprio recorrente.

Do Acórdão 104-17.323 transcreve-se o seguinte excerto:

“Nesse contexto, passo ao exame da questão principal da lide.

Diz a legislação (artigo 53, inciso I, da Lei nº 7.450/85) que sujeitam-se ao desconto do imposto de renda, à alíquota de 5% (cinco por cento), como antecipação do devido na declaração de rendimentos, as importâncias pagas ou creditadas por pessoa jurídica a outras pessoas jurídicas a título de comissões, corretagens ou qualquer outra remuneração pela representação comercial ou pela mediação na realização de negócios civis e



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13710.000721/00-56
Acórdão nº. : 104-17.629

comerciais. No caso de remuneração pela mediação na realização de negócios civis e comerciais, o imposto deverá ser recolhido pela fonte pagadora.

.....
Também é mister esclarecer que no sistema de retenção de fonte, a pessoa obrigada a satisfazer a obrigação, a princípio, é a pessoa que lhe atribuiu esse rendimento. Assim, a lei elegeu a fonte pagadora do rendimento para sujeito passivo da obrigação.

Desta forma, a princípio, os valores pagos integram o rol dos rendimentos sujeitos a incidência por antecipação, ou seja, a tributação na fonte dá-se por antecipação do imposto devido na declaração anual, de cujo imposto apurado será deduzido o pago na fonte. Sendo que a obrigação da fonte pagadora é a de recolher o imposto de renda na fonte.

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

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

Diz o Código Tributário Nacional:

"Art. 128 – Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo 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 respectiva obrigação."

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

De fato, a lei atribuiu a terceiro – no caso a fonte pagadora – a responsabilidade pela retenção do imposto a título de antecipação do devido



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13710.000721/00-56
Acórdão nº. : 104-17.629

na declaração. No entanto, há de se observar que esta responsabilidade não persiste "ad eternum".

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

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

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

No caso dos autos, o Auto de Infração foi lavrado em 03/09/97, exigindo o imposto de renda na fonte relativo a fatos geradores ocorridos no período de 1992 a 1996. Portanto em momento posterior ao final do exercício e ao prazo final da entrega da declaração de rendimentos.

Assim sendo, não se justifica, no entendimento deste relator, a manutenção da exigência à fonte pagadora de imposto, que representa simples antecipação do tributo devido pelos beneficiários envolvidos no caso em questão.

Como também é entendimento deste relator, acompanhado pelos demais membros da Quarta Câmara, que se a previsão da tributação na fonte dá-se por antecipação do imposto devido na declaração anual de rendimentos, e se a ação fiscal ocorrer após a data de entrega desta declaração anual, descabe a constituição de crédito tributário através do lançamento de imposto de renda na fonte na pessoa jurídica pagadora dos rendimentos. O lançamento, a título de imposto de renda, se for o caso de omissão de rendimentos/receitas, deverá ser efetuado em nome do beneficiário do rendimento/receitas."

Cabe, ainda, nesta assentada, a transcrição dos seguintes artigos do CTN:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13710.000721/00-56
Acórdão nº. : 104-17.629

"Art. 45. Contribuinte do imposto é o titular de 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.

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 da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoa 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. (Grifou-se).

Pelos dispositivos legais em destaque nesta assentada, tem-se que a responsabilidade decorre de disposição expressa de lei.

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

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13710.000721/00-56
Acórdão nº. : 104-17.629

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

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

A fonte pagadora, em casos que tais, assume o papel, nos termos da legislação que rege a matéria, de tão-somente antecipar o imposto a ser apurado na declaração.

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

A legislação regente não dá guarida a essa opção, quanto ao mesmo fato (rendimento). Por ocasião do lançamento, só há um sujeito passivo. A lei não dá guarida ao fisco de eleger, conforme as circunstâncias, ora um, ora outro. Tendo-se a identificação do beneficiário, sobre ele deve recair o imposto, visto ser sujeito passivo - contribuinte da relação jurídica. Dando-se a ação fiscal dentro do ano-base, a exigência há de ser na fonte pagadora, nos exatos preceitos da lei. Qualquer outro procedimento, poder-se-ia chegar à situação de se exigir o mesmo imposto tanto da fonte pagadora como do contribuinte pessoa



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13710.000721/00-56
Acórdão nº. : 104-17.629

física, tipificando *bis in idem*. Há possibilidades para tanto, por ex.: fonte pagadora em determinada Região Fiscal e pessoa física em outra; pessoa física não mais com vínculo com a fonte pagadora, sem que essa possa informar ao beneficiário do rendimento ter sofrido a ação fiscal para recolher o imposto não retido e a pessoa física beneficiária também sofrer ação fiscal.

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

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

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

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

Na sistemática do Decreto-lei nº 5.844, de 1943, no "Título I - Da Arrecadação por Lançamento - Parte Primeira - Tributação das Pessoas Físicas" (arts. 1º a



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13710.000721/00-56
Acórdão nº. : 104-17.629

26) previa-se a incidência de imposto de renda anual, por cédulas, deduções cedulares e abatimentos) e ainda não contemplava a incidência de imposto na fonte sobre os rendimentos sujeitos à tabela progressiva anual.

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

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

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

O "Capítulo II - Da retenção do Imposto" determina, no art. 99, o momento em que compete à fonte reter o imposto referente aos rendimentos especificados nos arts. 95 e 96. E, no art. 100, o momento da retenção quanto aos rendimentos tratados nos arts. 97 e 98.

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13710.000721/00-56
Acórdão nº. : 104-17.629

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

Mencionados os dispositivos legais acima, pode-se constatar os fatos a seguir enumerados:

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

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

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

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

Ocorre que, ao longo dos anos, smj., o artigo 103 do Decreto-lei nº 5.844, de 1943, equivocadamente, vem constituindo matriz legal de artigo de Regulamento do Imposto de Renda, baixado por Decretos, os quais têm a função de tão-somente consolidar e



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13710.000721/00-56
Acórdão nº. : 104-17.629

regulamentar a legislação do imposto de renda. Assim, nos termos do art. 99 do CTN, "O conteúdo e o alcance dos decretos restringem-se aos das leis em função das quais sejam expedidos, ...".

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

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

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

Nesse sentido, vasta é a jurisprudência deste Colegiado e também a das demais Câmaras deste Conselho, competentes para julgar a matéria, podendo-se citar os seguintes Acórdãos 102-43.925, 104-12.238 e 106-11.335. Também nesse sentido o julgado na Câmara Superior de Recursos Fiscais (Acórdão mº CSRF/01-01.148), conforme fundamentos consubstanciados na ementa a seguir transcrita:

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13710.000721/00-56
Acórdão nº. : 104-17.629

No Judiciário, à unanimidade, decidiu a Quarta Turma do Tribunal Regional Federal da 1ª Região, tendo como Relatora a Exma. Sra. Juíza Eliana Calmon, quanto à matéria em julgamento, conforme a seguinte ementa:

"Tributário - Imposto de Renda - responsabilidade: contribuinte ou responsável - Incidência sobre correção monetária.

1. O pagamento do tributo deve ser feito pelo contribuinte e só na hipótese de não ser o mesmo encontrado, é que se impõe a exigibilidade ao responsável.

2 ..."

Do voto, excerta-se:

"Os impetrantes, ora recorrentes, afirmam que efetuaram as suas declarações pautando-se nas informações fornecidas pela fonte pagadora, sem nada omitirem ou sonegarem.

Portanto, entendem que se houver omissão, equívoco ou retenção na fonte "a menor" do Imposto de Renda, não podem ser responsabilizados pelo erro.

Ademais ponderam que a parcela paga a mais e sobre a qual não houve a retenção ...

O primeiro dos argumentos não pode prosperar, porque a responsabilidade primeira quanto ao pagamento é do contribuinte. Só na hipótese de não ser possível a cobrança do mesmo é que é chamado o responsável tributário, o qual funciona como uma espécie de garante." (AMS 93.01.344466-1-MT).

Embora no citado decidir não se faça, expressamente, distinção entre retenção exclusiva e por antecipação, constata-se ser o caso então em julgamento decorrente de rendimento sujeito à retenção por antecipação na declaração de rendimento. Conclui-se ser a pessoa física o sujeito passivo (contribuinte) e não mais cabível a exigência do imposto de renda na fonte.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13710.000721/00-56
Acórdão nº. : 104-17.629

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

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

No caso, a exigência na fonte se deu com base em valores pagos a beneficiários pessoas físicas, todos relacionados nominalmente e a valoração dos rendimentos a eles pagos. Ou seja, caberia o lançamento nos respectivos beneficiários dos rendimentos.

Apenas a título de esclarecimento, em matéria semelhante, quando o imposto também é exigido a título de antecipação daquele devido na declaração, a própria administração fiscal dispensou o lançamento quando já passado o ano base em que o imposto deveria ter sido pago. É o caso do carnê-leão. Passa-se a exigir multa específica pela ausência de antecipação de imposto. Caberia, no caso, exigir-se da fonte pagadora multa pelo descumprimento de uma obrigação legal, exigindo-se o imposto do efetivo contribuinte, na declaração anual.

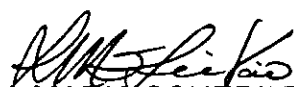


MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13710.000721/00-56
Acórdão nº. : 104-17.629

Em face de todo o exposto, incabível o lançamento na fonte pagadora, por absoluta falta de previsão legal. Voto, pois, pelo provimento do recurso voluntário.

Sala das Sessões – DF, em 14 de setembro de 2000


LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO