



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº. : 13823.000118/99-82
Recurso nº. : 124.654
Matéria: : IRPF – Ex(s): 1997
Recorrente : DIRCEU MENDES MARTINS
Recorrida : DRJ em RIBEIRÃO PRETO - SP
Sessão de : 10 DE SETEMBRO DE 2003
Acórdão nº. : 106-13.513

IRPF – REAJUSTE DA BASE DE CÁLCULO FEITO PELA FONTE PAGADORA DEPOIS DO TRIBUTO LANÇADO – O lançamento feito com base em pressupostos que se modificaram depois da constituição do crédito tributário deve ser cancelado na medida em que não mais representar um fato verdadeiramente ocorrido e não for possível a sua modificação dentro da competência dos órgãos julgadores. Esta afirmação se concebe no caso dos presentes autos, quando se verifica a situação em que o seu ajuste às circunstâncias ocorridas posteriormente caracterizaria alteração dos critérios de formação pela segunda instância de julgamento, mudando o lançamento e trazendo à discussão valores diversos e superiores àqueles que serviram para a constituição do crédito tributário, o que levaria ao desrespeito dos princípios do contraditório e da ampla defesa.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por DIRCEU MENDES MARTINS.

ACORDAM os Membros da Sexta 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.


JOSE RIBAMAR BARRÓS PENHA
PRESIDENTE


THAISA JANSEN PEREIRA
RELATORA

FORMALIZADO EM: 22 OUT 2003

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 13823.000118/99-82
Acórdão nº. : 106-13.513

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros SUELI EFIGÊNIA MENDES DE BRITTO, ROMEU BUENO DE CAMARGO, LUIZ ANTONIO DE PAULA e EDISON CARLOS FERNANDES. Ausentes, justificadamente, os Conselheiros ORLANDO JOSÉ GONÇALVES BUENO e WILFRIDO AUGUSTO MARQUES.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 13823.000118/99-82
Acórdão nº. : 106-13.513

Recurso nº. : 124.654
Recorrente : DIRCEU MENDES MARTINS

RELATÓRIO

Retornam os autos a esta Câmara depois de terem sido baixados em diligência conforme Resolução 106-1.164, de 06 de dezembro de 2001, da qual leio em sessão o Relatório e o Voto.

Em cumprimento ao decidido, a empresa CESP – Companhia Energética de São Paulo foi intimada a informar à fl. 157:

- 1. Se efetivamente o crédito tributário discutido nos autos está incluído no parcelamento da CESP, tendo esta refeito sua folha de pagamento, incluindo a verba indenizatória como rendimento tributável;*
- 2. Se estiver, seja confirmado se houve o reajustamento da base de cálculo ou não, informando os valores em qualquer caso;*
- 3. Se a CESP solicitou a retificação de sua DIRF, incluindo o contribuinte como beneficiário do rendimento aqui tributado.*

Em resposta, foi encaminhada a correspondência de fl. 160, na qual a fonte pagadora afirma que incluiu no REFIS o rendimento decorrente das indenizações judiciais, porém, não conseguiu responder a todos os itens da intimação, posto que foi criada a subsidiária integral ELEKTRO, em 1998, em seguida privatizada, e feita a cisão parcial da CESP, em 1999, surgindo, em decorrência três novas empresas, duas delas transferidas à iniciativa privada juntamente com todos os registros e controles. Anexou a planilha de fl. 161, na qual aloca os valores dos rendimentos brutos pagos ao contribuinte, totalizando R\$ 6.315,50, do imposto de renda correspondente, no valor de R\$ 948,87, da multa e dos juros de mora pelo atraso no pagamento.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 13823.000118/99-82
Acórdão nº. : 106-13.513

Dada a ciência ao contribuinte da diligência efetuada (fl. 183), ele se pronunciou às fls. 186 no sentido de que:

- A CESP assumiu o pagamento do imposto devido, aderindo ao REFIS;
- *Quanto a multa, a mesma não procede, haja vista que foi a empresa que informou ao requerente sobre a isenção do referido imposto. Portanto, o requerente agiu de boa-fé, não cabendo portanto imposição da multa (sic - fl. 186).*

Às fls. 187 e 188, o Auditor Fiscal Edwar Marchetti, da Delegacia da Receita Federal em Araçatuba salienta que o valor do rendimento considerado para efeitos do REFIS foi de R\$ 6.315,50 e que o valor tido como omitido para efeitos de lançamento foi de R\$ 6.457,19. Aponta, ainda, para o fato de que a CESP incluiu no REFIS a multa de 20%, correspondente ao pagamento espontâneo, depois de ter sido lavrado o Auto de Infração objeto deste processo.

A Procuradoria da Fazenda Nacional se manifestou no sentido de que fosse mantido o lançamento (fl. 191).

É importante acrescentar que foram juntados aos autos os documentos de fls. 148 a 152, nos quais se constata que, tendo a Fazenda Nacional apelado no Mandado de Segurança nº 2000.61.07.005088-1, o qual discutia a procedência da exigência da garantia recursal, o Tribunal Regional Federal da Terceira Região, por unanimidade, decidiu por dar provimento à apelação.

É o Relatório.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 13823.000118/99-82
Acórdão nº. : 106-13.513

VOTO

Conselheira THAISA JANSEN PEREIRA, Relatora

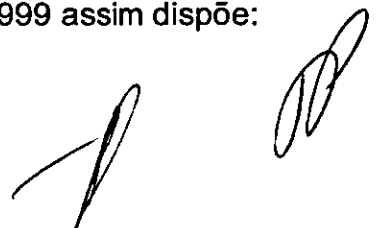
Conforme relatado, o recurso já começou a ser analisado quando, na sessão, desta Câmara, de 06.12.01, por meio da Resolução nº 106-1.164, o julgamento foi convertido em diligência. Tal seguimento estava amparado pela sentença em Mandado de Segurança (fls. 109 a 115), datada de 09.01.01.

Somente em 24.04.02 foi elaborado o Ofício 577/02-Am, dando conhecimento à Secretaria da Receita Federal da decisão em apelação em Mandado de Segurança, a qual denegou a segurança anteriormente concedida. Naquela data, o recurso do contribuinte já havia sido conhecido nesta Câmara por meio da Resolução já citada, portanto, foi dado seguimento ao processo, conforme previsto no parágrafo segundo, do art. 33, do Decreto nº 70.235/72. Por esta razão, o presente julgamento deve ter seqüência.

O primeiro aspecto a ser analisado é o argumento do contribuinte quanto à responsabilidade exclusiva da fonte no oferecimento dos rendimentos, a ele pagos, à tributação.

Meu entendimento é o de que a fonte é responsável pela retenção do imposto de renda da pessoa física, porém, a partir do momento no qual o contribuinte apresenta sua Declaração de Ajuste Anual, ele está obrigado a oferecer todos os seus rendimentos tributáveis à imposição legal, com o fim de determinar a base de incidência.

O Regulamento do Imposto de Renda – 1999 assim dispõe:



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 13823.000118/99-82
Acórdão nº. : 106-13.513

*Art. 2º. 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 (Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964, art. 1º, Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, art. 43, e Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991, 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, de 23 de setembro de 1943, art. 1º, parágrafo único, e Lei nº 5.172, de 1966, art. 45).

§ 2º. O imposto será devido à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, sem prejuízo do ajuste estabelecido no art. 85 (Lei nº 8.134, de 27 de dezembro de 1990, art. 2º).

...

Art. 85. Sem prejuízo do disposto no § 2º do art. 2º, a pessoa física deverá apurar o saldo em Reais do imposto a pagar ou o valor a ser restituído, relativamente aos rendimentos percebidos no ano-calendário (Lei nº 9.250, de 1995, art. 7º).

O mesmo Decreto, ao tratar da tributação na fonte, assim se expressa:

Art. 717. Compete à fonte reter o imposto de que trata este Título, salvo disposição em contrário (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, arts. 99 e 100, e Lei nº. 7.713, de 1988, art. 7º, § 1º).

Peço vênia para, neste ponto do Voto, transcrever parte (fls. 29 a 32) do Acórdão 104-17.629, de 14 de setembro de 2000, de autoria da Conselheira Leila Maria Scherrer Leitão, que traz elucidações de bastante valia para este processo:

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

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 13823.000118/99-82
Acórdão nº. : 106-13.513

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 [sic] 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 ordenamento jurídico previsto naquele diploma legal.

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

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

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

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

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

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 13823.000118/99-82
Acórdão nº. : 106-13.513

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

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

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 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,...”.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 13823.000118/99-82
Acórdão nº. : 106-13.513

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.

Dos dispositivos legais e da parte do voto transcrito, depreende-se que a pessoa física beneficiária dos rendimentos tributáveis deve, como contribuinte, apurar o saldo em Reais do imposto a pagar ou o valor a ser restituído, o que se efetua por meio da Declaração de Ajuste Anual. À fonte cabe com exclusividade a **retenção** do tributo, o que não exclui a responsabilidade de o contribuinte oferecer em sua declaração os rendimentos para o devido ajuste anual.

O Código Tributário Nacional define o que vem a ser responsável e o que vem a ser contribuinte:

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a 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**

Processo nº. : 13823.000118/99-82
Acórdão nº. : 106-13.513

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

A legislação do imposto de renda não exclui a responsabilidade do contribuinte, portanto, o sujeito passivo do imposto de renda quando da ocasião da entrega da Declaração de Imposto de Renda Pessoa Física é o beneficiário pessoa física a quem o rendimento se dirigiu.

O que se exige do contribuinte é o pagamento do tributo devido, apurado na Declaração de Ajuste Anual, restando à fonte pagadora a responsabilidade da retenção do imposto, mas não o pagamento às suas custas do próprio tributo.

Passemos, então, à análise do resultado da diligência solicitada.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 13823.000118/99-82
Acórdão nº. : 106-13.513

Pela resposta da fonte pagadora Companhia Energética de São Paulo – CESP, concluímos que a empresa não fez o correto reajustamento da base de cálculo, posto que o rendimento, considerado bruto por ela, foi informado como sendo de R\$ 6.315,50 (R\$ 3.020,41 pagos em 30.01.96 e R\$ 3.295,09 pagos em 30.07.96), portanto, menor, inclusive, do que o informado por ela mesma à fl. 14 no Comprovante de Rendimentos Pagos e de Retenção de Imposto de Renda na Fonte. Fez os cálculos do imposto para incluir no REFIS como se já tivesse retido do contribuinte.

Assim, é que a fonte pagadora não assumiu totalmente o ônus do imposto, conforme previsto no art. 796, do Regulamento do Imposto de Renda – 1994:

Art. 796. Quando a fonte pagadora 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 recairá o imposto, ressalvados os casos a que se referem os arts. 778, parágrafo único, e 786 (Lei n.º 4.154/62, art. 5º).

A fonte pagadora assumiu o ônus do imposto de renda na fonte no valor de R\$ 948,87, o que fez com que o rendimento bruto pago ao contribuinte a título de indenização judicial passasse a ser de R\$ 7.264,37. Este montante se constata pela soma do que a CESP considerou como rendimento bruto, R\$ 6.315,50, com o valor que determinou como sendo relativo ao imposto de renda na fonte, R\$ 948,87.

O cálculo correto deveria considerar o rendimento de R\$ 6.457,19 como sendo líquido e a partir daí ser determinada a base de cálculo reajustada, para que o contribuinte pudesse oferecer ao ajuste o rendimento bruto e compensar com o imposto recolhido pela fonte pagadora. Desta forma o rendimento bruto correspondente à indenização passaria a ser de R\$ 7.769,58 e o imposto recolhido

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 13823.000118/99-82
Acórdão nº. : 106-13.513

deveria ser de R\$ 1.312,39, resultando em um rendimento líquido de R\$ 6.457,19. Oferecido ao ajuste, somado aos demais rendimentos, sobriaria, ainda, um imposto a ser pago no valor de R\$ 125,15, sem considerar a quantia que já foi restituída ao contribuinte.

Mas, isso não ocorreu. Assim, deveríamos considerar como rendimento bruto o valor de R\$ 7.264,34, somado ao valor de R\$ 50.049,22, que corresponde aos rendimentos tributáveis já informados na Declaração de Imposto de Renda Pessoa Física, e adicionado, ainda, ao valor de R\$ 141,69, que é a diferença entre o rendimento líquido determinado pela fonte pagadora à fl. 161 e aquele já informado por ela no comprovante de fl. 14. Teríamos, então, como rendimento bruto tributável, sujeito ao ajuste, o valor de R\$ 57.455,25, do qual deveria ser subtraída a dedução de R\$ 11.608,89, resultando na base de cálculo de R\$ 45.846,36. Determinar-se-ia com esses dados o imposto devido no valor de R\$ 7.681,59, dos quais já foram retidos na fonte R\$ 7.283,80 (R\$ 6.334,93 + R\$ 948,87), conforme documentos de fls. 14 e 161. Resultaria, portanto, um crédito tributário no valor de R\$ 397,79.

Desta forma, conclui-se que o imposto deveria ser calculado a partir do rendimento tributável calculado pela da soma dos seguintes valores: (a) R\$ 50.049,22, correspondente aos valores informados na Declaração de Imposto de Renda Pessoa Física; (b) R\$ 7.264,37, referente à soma do valor de R\$ 6.315,50 (considerado como rendimento bruto pela fonte pagadora) e de R\$ 948,87 (imposto cujo ônus foi assumido pela CESP); e, ainda, (c) R\$ 141,69, relativo à diferença entre o valor de R\$ 6.457,19, informado pela fonte pagadora no comprovante (fl. 14) e o valor de R\$ 6.315,50, o qual serviu de base de cálculo para a apuração do imposto de renda que foi incluído no REFIS. Porém, deveria ser compensado com o imposto devido, além do que já foi antecipado durante o ano-calendário, o montante incluído pela fonte pagadora no REFIS, qual seja o valor de R\$ 948,87, que foi o quantum que ela assumiu como sendo seu ônus.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 13823.000118/99-82
Acórdão nº. : 106-13.513

O lançamento constituiu o crédito tributário pelo valor de R\$ 1.109,45, quando o correto, depois de a fonte pagadora ter assumido parte do ônus do imposto de renda, seria R\$ 397,79.

Porém, tal exigência não pode ser imposta por este Colegiado, posto que tal alteração no lançamento não pode ser feita nesta instância, vez que estaríamos modificando os critérios do lançamento, o que resultaria no cerceamento do direito de defesa do contribuinte.

Os pressupostos do lançamento, que levam em conta os rendimentos tributáveis e os valores do tributo já recolhidos, estariam sendo alterados por este Conselho de Contribuintes, o que não nos compete, pois tal procedimento levaria à alteração dos critérios anteriormente adotados. Estaríamos elevando a base de cálculo para ajustar o lançamento aos novos valores decorrentes dos fatos ocorridos depois do Auto de Infração. Tal ajuste prejudicaria a ampla defesa e o contraditório.

Assim, não pode prosperar o lançamento feito com base em pressupostos atualmente já modificados.

A questão de a empresa ter pago o imposto acrescentando como multa o percentual de 20%, que corresponde ao pagamento espontâneo, não cabe neste processo ser discutido, posto que é ato praticado por pessoa que não é parte neste.

Pelo exposto e por tudo mais que do processo consta, conheço do recurso, por tempestivo e interposto na forma da lei, e voto por DAR-lhe provimento.

Sala das Sessões - DF, em 10 de setembro de 2003


THAISA JANSEN PEREIRA