



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13839.000249/95-85
Recurso nº. : 131.161
Matéria : IRPF - Ex(s): 1992 a 1994
Recorrente : DOUGLAS MONDO
Recorrida : DRJ-CURITIBA/PR
Sessão de : 07 de julho de 2004
Acórdão nº. : 104-20.061

NULIDADE DO LANÇAMENTO POR CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA - Se o autuado revela conhecer plenamente as acusações que lhe foram imputadas, rebatendo-as, uma a uma, de forma meticulosa, mediante extensa e substancial impugnação, abrangendo não só outras questões preliminares como também razões de mérito, descabe a proposição de cerceamento do direito de defesa.

NULIDADE DO PROCESSO FISCAL - O Auto de Infração e demais termos do processo fiscal só são nulos nos casos previstos no artigo 59 do Decreto n.º 70.235, de 1972 (Processo Administrativo Fiscal).

IMPOSTO DE RENDA NA FONTE - FALTA DE RETENÇÃO - OBRIGATORIEDADE DE INCLUSÃO DOS RENDIMENTOS NA DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL - A falta de retenção do imposto de renda pela fonte pagadora não exonera o beneficiário dos rendimentos da obrigação de incluí-los, para tributação, na declaração de rendimentos, já que se a previsão da tributação na fonte se dá por antecipação do imposto devido na declaração de ajuste anual e se a ação fiscal ocorrer após o ano-calendário 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.

PRÊMIOS RECEBIDOS EM BENS - EDIFICAÇÃO DE IMÓVEL - BASE DE CÁLCULO DO LANÇAMENTO - O valor do prêmio em bens avaliados em dinheiro na data de sua percepção assume o aspecto de remuneração do trabalho assalariado ou não assalariado, conforme haja ou não vínculo empregatício entre a pessoa física e a fonte pagadora. Desta forma, há que prevalecer como base de cálculo do lançamento os valores, comprovadamente, cobrada da empresa concessionária a título de custeio de materiais, mão-de-obra e demais encargos contra ela lançados em decorrência da edificação de imóvel a título de prêmio concedido a terceiro pela prestação de serviços.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13839.000249/95-85
Acórdão nº. : 104-20.061

RECOMPOSIÇÃO DE MATÉRIA LEVANTADA PELA FISCALIZAÇÃO - AGRAVAMENTO - Só é justificável o lançamento de matéria agravada, cuja competência é de exclusividade da autoridade lançadora, quando restar provada nos autos, de forma inequívoca, que houve erro no lançamento original e desde que atenda o prazo decadencial. É incabível a autoridade julgadora modificar matéria tributável para agravar a exigência inicial apurada pela autoridade lançadora.

Preliminar rejeitada.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por DOUGLAS MONDO.

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar de nulidade do lançamento por cerceamento do direito de defesa e, no mérito, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para excluir da exigência tributária a importância de Cr\$ 18.080.000,00, relativa ao ano-calendário de 1992, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO
PRESIDENTE

NELSON MALLMANN
RELATOR

FORMALIZADO EM: 13 AGO 2004



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13839.000249/95-85
Acórdão nº. : 104-20.061

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros JOSÉ PEREIRA DO NASCIMENTO, PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA, MEIGAN SACK RODRIGUES, MARIA BEATRIZ ANDRADE DE CARVALHO, OSCAR LUIZ MENDONÇA DE AGUIAR e REMIS ALMMEIDA ESTOL.

A handwritten signature in black ink, consisting of a series of loops and a final horizontal stroke.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13839.000249/95-85
Acórdão nº. : 104-20.061
Recurso nº. : 131.161
Recorrente : DOUGLAS MONDO

RELATÓRIO

DOUGLAS MONDO, contribuinte inscrito no CPF/MF sob o nº 775.774.348-68, residente e domiciliado na cidade de Jundiaí, Estado de São Paulo, à Rua 18 de junho, nº 650 – Bairro Jardim Morumbi, jurisdicionado a DRF em Campinas - SP, inconformado com a decisão de Primeira Instância de fls. 577/591, prolatada pela extinta DRJ em Foz do Iguaçu - PR, recorre a este Primeiro Conselho de Contribuintes pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 600/616.

Contra o contribuinte, acima mencionado, foi lavrado, em 21/06/95, o Auto de Infração de Imposto de Renda Pessoa Física de fls. 468/474, com ciência em 21/06/95, exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de 183.512,64 UFIRs (referencial de indexação de tributos e contribuições de competência da União – padrão monetário fiscal da época do lançamento do crédito tributário), a título de Imposto de Renda Pessoa Física, acrescidos da multa de lançamento de ofício normal de 100% (art. 4º, inciso I, da Lei nº 8.218/91) e dos juros de mora de, no mínimo, de 1% ao mês, calculado sobre o valor do imposto de renda relativo aos exercícios de 1991 a 1994, correspondente, respectivamente, aos anos-calendário de 1991 a 1993.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13839.000249/95-85
Acórdão nº. : 104-20.061

Da ação fiscal resultou a constatação de omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica – Correias Mercúrio S/A. Ind. Com. – CNPJ 50.937.564/0001-23, pagos como premiação na forma de construção de residência. Infração capitulada nos artigos 1º ao 3º e §§, da Lei nº 7.713, de 1988; artigos 1º ao 3º, da Lei nº 8.134, de 1990 e artigos 4º e 5º e seu § único da Lei nº 8.383, de 1991.

Os Auditores-Fiscais da Receita Federal responsáveis pela constituição do crédito tributário esclarecem, ainda, através do Termo de Verificação Fiscal, entre outros, os seguintes aspectos:

- que nos trabalhos normais verificados no contribuinte Correias Mercúrio S/A, constatamos a existência dos processos judiciais nºs 419/93, 551/93 nº 568/93, tramitados na 2ª Vara Cível da Comarca de Jundiaí – SP. O processo 568/93 trata da construção de imóveis contratada pela empresa Correias Mercúrio e administrada a construção pela empresa Construtora Jundiaí Ltda;

- que como ficou estabelecido o vínculo entre a Correias Mercúrio S/A e a Construtora Jundiaí, porquanto esta empresa foi responsável pela construção da obra, conforme o instrumento particular de contrato de construção (fls. 397/407) e aditamento (fls. 408/411), intimamos a empresa Construtora Jundiaí a fornecer as informações relativas à construção desse imóvel (fls. 366/368). Em resposta, a empresa forneceu os seguintes elementos: (1) – construção de residência do Sr. Douglas Mondo em Vinhedo – SP (fls. 379); (2) – o terreno pertencia ao Sr. Douglas Mondo onde foi construído a casa (fls. 371); e (3) – demonstrativo que relacionam os gastos com material e mão-de-obra e que possibilitam a cobrança da taxa de administração, contratualmente acordada em 5% (fls. 382/396) e a planilha de apropriação dos referidos encargos aos imóveis construídos (fls. 414);



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13839.000249/95-85
Acórdão nº. : 104-20.061

- que na empresa Correias Mercúrio S/A, verificamos as ordens de serviço nº 2582 onde constam os materiais utilizados na construção do imóvel (fls. 417/430);

- que pelo exposto acima e pela documentação apresentada, fica caracterizada a distribuição de rendimento ao Sr. Douglas Mondo na forma de uma construção no terreno do Sr. Douglas Mondo, pago pela empresa Correias Mercúrio S/A;

- que salientamos que os rendimentos ora recebidos a título de pagamento de premiação não foram fornecidos à tributação. Os rendimentos pagos pela Correias Mercúrio ao Sr. Douglas Mondo constam do demonstrativo de pagamentos, onde não aparecem os valores usados na construção do imóvel. Na declaração de rendimentos feita pelo contribuinte e apresentada ao fisco constam apenas os rendimentos recebidos da Correias Mercúrio pagos em pecúnia, com a respectiva retenção na fonte.

Irresignado com o lançamento o autuado apresenta, tempestivamente, em 14/07/95, a sua peça impugnatória de fls. 482/524, instruído pelos documentos de fls. 524/575 solicitando que seja acolhida a impugnação determinando o cancelamento do crédito tributário amparado, em síntese, nos seguintes argumentos:

- que em função do trabalho realizado pelo ora impugnante e sua equipe de trabalho, a empresa Correias Mercúrio S/A resolveu, na figura de sua Diretora Presidente, Íris Traumuller Kawall, premia-los pelo sucesso alcançado, e retorno financeiro a ela havido, pelo lucro líquido proporcionado de mais de US\$ 4.000.000,00;

- que outorgou, através de Instrumento Particular de Premiação, a feitura de obra em terreno de propriedade do ora impugnante, com prazo certo e valor definido;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13839.000249/95-85
Acórdão nº. : 104-20.061

- que outorgou, ainda, a seus Diretores Alexandre Barros Castro e Clovis Turquetto, igual premiação, no mesmo prazo e com valores distinto, do ora impugnante;

- que o valor outorgado a título de premiação ao ora impugnante, foi de CR\$ 61.195.240,00, ou equivalente a US\$ 243.446,00, a ser pago na forma de construção de uma residência em terreno de sua propriedade, junto à cidade de vinhedo- SP;

- que como é cediço, o sujeito passivo da relação tributária pode ser o contribuinte como passivo direto e o indireto que nessa posição se reveste por imposição legal, "ex vi" do artigo 123 do Código tributário Nacional;

- que a sujeição tributária passiva indireta, por sua vez pode ser de duas espécies, a saber: Por transferência, tendo como sub-espécie a solidariedade (artigo 124 do CTN), por sucessão (artigo 129 do CTN) e por responsabilidade (artigo 134 do CTN) e por substituição (artigo 121, inciso II do CTN);

- que o caso em tela, adequa-se, por inteiro, à figura da substituição tributária, assim entendido, quando a própria Lei substitui o sujeito passivo com o qual nasce a obrigação tributária, isto é, com o qual ocorre o fato gerador. Como exemplo claro desta figura, temos o Imposto de Renda na Fonte, na qual o sujeito passivo de direito, substitui o de fato, na responsabilidade de carrear o numerário aos cofres públicos;

- que vale dizer, se o substituto tributário, a fonte pagadora, reteve ou não os recursos atinentes ao tributo, cabe a ela e somente a ela, responder diretamente ao fisco, pela obrigação tributária própria, bem como à penalidade decorrente da omissão havida;

- que a responsabilidade da fonte pagadora, como substituto tributário, decorre de expressa manifestação de lei. Citamos como exemplo, o artigo 576 do RIR/88 e



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13839.000249/95-85
Acórdão nº. : 104-20.061

919 do RIR/94 – “A fonte pagadora fica obrigada ao recolhimento do imposto, ainda que não tenha retido.”;

- que, desta maneira, o ora impugnante, reconhece a função do Estado na cobrança do tributo ora enfocado com os acessórios legais, mas, o que se discute é a ilegalidade de configurar no pólo passivo desta cobrança tributária;

- que, no presente caso, o prêmio outorgado ao ora impugnante, jamais poderá se revestir em um pesadelo, pois sábia a Lei e decisão dos Homens, de imputar à fonte pagadora o dever de carrear ao Erário Público o imposto incidente sobre a aludida premiação;

- que se por outro lado concluirmos que a natureza jurídica da premiação em tela é o salário, ou seja, fruto de “rendimento de trabalho com vínculo empregatício”, como aliás entendeu a autoridade fiscal, por ocasião da lavratura do auto de infração ora impugnado, ainda assim não existirá razão para a manutenção do aludido auto, uma vez que ainda nesta hipótese, estar-se-ia falando na obrigatoriedade da fonte pagadora em fazer a retenção do imposto devido, e repassa-lo em decorrência aos cofres públicos, pois tal obrigação, como já restou exaustivamente comprovada é única e exclusiva da fonte pagadora;

- que considerando que dita residência não foi totalmente concluída com o prêmio outorgado pela premiadora, tendo sido finalizada com verbas próprias do impugnante, conforme comprovantes anexos, temos que o custo total de renda, apresentada pelo fisco, através da Construtora Jundiaí Ltda, elevou o custo da mesma em termos de custos de produção, no mínimo ao dobro do real gasto havido;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13839.000249/95-85
Acórdão nº. : 104-20.061

- que convém salientar, por relevância, que a Construtora Jundiaí Ltda, esteve, à época da construção das residências, construindo outras obras para a empresa Correias Mercúrio S/A, o que comprova, com mediana clareza, que os valores atribuídos à construção do ora impugnante não registram a verdade dos fatos, estando ali inseridos, claramente, valores outros que não os efetivamente gastos na aludida obra;

- que muitos dos cálculos ali imputados, foram discutidos judicialmente entre as partes (Correias Mercúrio e Fornecedores), como aliás é conhecido da autoridade fiscal que lançou o auto, haja vista cópias de algumas peças processuais juntadas ao Procedimento Administrativo Tributário em que se encontra inserida a exação fiscal lançada contra este contribuinte;

- que, além disso, a autoridade fiscal ao elaborar seu auto de infração, fez incidir sobre a base de cálculo, suposta taxa de administração por parte da Construtora Jundiaí (contratualmente prevista em 5%), sendo que a mesma por acordo entre os contratantes deixou de ser cobrada a partir de setembro de 1992;

- que no valor escritural total emitido pela Construtora Jundiaí, já estavam incluídos o valor referente ao ISS (imposto sobre serviços no importe de 3%), o PIS no montante de 0,65% e a contribuição social na proporção de 2%;

- que a autoridade fiscal ao elaborar o auto de infração em flagrante equívoco, haja vista que acresceu o valor total das referidas notas, com os percentuais de tais impostos e taxas, que já se encontravam computados, ou seja, lançou tributo sobre tributo, majorando significativamente a base de cálculo.

Após resumir os fatos constantes da autuação e as principais razões apresentadas pelo impugnante, a extinta DRJ em Foz do Iguaçu - PR, concluiu pela



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13839.000249/95-85
Acórdão nº. : 104-20.061

procedência parcial da ação fiscal e pela manutenção em parte do crédito tributário, com base, em síntese, nas seguintes considerações:

- que é fato incontroverso que o impugnante prestou serviços à empresa Correias Mercúrio S/A Indústria e Comércio, conforme contrato de fls. 525/526, e que, em reconhecimento pelo resultado de seu trabalho, foi contemplado, em 30/04/91, com a promessa de construção de uma residência, a qual foi vazada no instrumento de fls. 527/528;

- que é estreme de dúvida, também, o fato de que a empresa premiadora contratou, em 26/06/91, a Construtora Jundiaí Ltda. para executar a obra, conforme instrumento contratual de fls. 397/401. A propósito deste documento, releva ressaltar que, por conveniências tributárias da empresa premiadora, a obra nele prevista consta como edificação de cinco unidades imobiliárias de apoio. Na mesma data foi assinado aditamento ao instrumento contratual (fls. 408) visando à alteração do seu objeto, de sorte que, em vez das casas de apoio originalmente previstas, seriam construídas três unidades residenciais;

- que não me parece crível que, em um único dia, tenha sido possível ser deliberada a construção das unidades residenciais e efetuados os levantamentos necessários a que fossem elaborados os projetos respectivos, inclusive as planilhas de custos e cronograma físico-financeiro que foram anexados ao termo de aditamento, conforme sua dicção literal. Logo, é possível inferir, de forma inequívoca, que o verdadeiro negócio que as partes quiseram pactuar sempre foi à construção das casas residenciais e que a versão original do contrato constitui mera simulação do pacto verdadeiro, a construção das residências. Aliás, a semelhante conclusão chegou o MM Juiz de Direito Luiz Beethoven Giffoni Ferreira, autor da sentença de fls. 361/363;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13839.000249/95-85
Acórdão nº. : 104-20.061

- que postas tais considerações, principio o exame dos aspectos controvertidos gizados pelo impugnante. O primeiro deles se refere à alegada impossibilidade jurídica de figurar no pólo passivo da relação tributária. A tese do impugnante é que, por força do instituto da substituição tributária, o tributo não deve ser exigido dele, e sim da empresa que lhe concedeu o prêmio;

- que a análise conjugada de tais preceitos, mormento da regra insculpida no parágrafo 4º do artigo 629, deixa claro que a lei atribui à pessoa que efetuar o pagamento o ônus de calcular e reter o imposto respectivo. Mas, ao mesmo tempo, o legislador determinou que o valor que houver sido retido na fonte durante o ano-base será considerado como redução do montante que for apurado na declaração de rendimentos do contribuinte;

- que significa, portanto, que o contribuinte está desobrigado de antecipar o imposto caso a fonte pagadora do rendimento não proceda a sua retenção. Todavia, ele (contribuinte), permanece obrigado a incluir o valor recebido no conjunto das receitas a ser ofertado a tributação. Assim, a base tributável do contribuinte no ano-base respectivo deve estar impregnada pelos rendimentos auferidos a título de trabalho, seja decorrente ou não de vínculo empregatício. Significa dizer que sua responsabilidade não foi excluída. Apenas lhe foi facultado, para evitar o enriquecimento indevido do Erário, abater do montante devido por ele, o valor que já tiver sido retido pela fonte pagadora;

- que tanto é verdade que ocorre com freqüência a hipótese de o contribuinte receber pagamentos de valores não expressivos que, nos meses respectivos, sofrem tributação na fonte pela alíquota menor da tabela. Todavia, na declaração de ajuste, ao se agregar aos demais rendimentos percebidos durante o ano, atinge montante que sujeita a renda total à alíquota máxima. Em situações quejandas, mesmo tendo a fonte pagadora obrado com a máxima lisura, deverá o contribuinte recolher o diferencial, decorrente de suas



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13839.000249/95-85
Acórdão nº. : 104-20.061

características particulares. Demonstrando, portanto, que em regra a tributação na fonte não é definitiva ou exclusiva;

- que de tudo o que foi exposto, resta claro que rendimentos existem cuja tributação incumbe exclusivamente à fonte pagadora. Todavia, outra espécie há, e se encontra materializada neste caso concreto, em que o contribuinte deve incluir o rendimento em sua declaração anual e suportar o ônus respectivo. A conclusão inequívoca, portanto, e que, com efeito, a fonte pagadora estava obrigada a reter, ou seja, descontar do impugnante, o valor relativo ao imposto de renda e repassa-la ao Tesouro. Certamente que sua omissão infringiu a legislação tributária;

- que deve ficar claro, entretanto, que o descumprimento da obrigação por parte da empresa pagadora do benefício não exonera o impugnante de dever de incluir o valor recebido na declaração anual de ajuste, em conjunto com os demais rendimentos, e calcular o tributo devido. Resulta, pois, que sua obrigação de responder pelo rendimento que auferiu permanece incólume;

- que estando assim persuadido, não considero razoável a pretensão do impugnante de que a exigência seja formulada em face da fonte pagadora. Até seria o caso se tivesse havido a retenção e sido omitido o recolhimento por parte daquela e, por seu lado, o contribuinte tivesse declarado regularmente o rendimento. Entretanto, como não houve a retenção, é justo que o ônus tributário recaia sobre aquele que auferiu o rendimento e, por ter relação pessoal e direta com o respectivo fato gerador, se investe na condição de contribuinte. Não custa lembrar, também, que este omitiu o rendimento em sua declaração anual de ajuste. Rejeito, pois, a alegação;

- que na seqüência de sua peça defensiva, no tópico intitulado "Da Impugnação do Auto", o contribuinte descortina seu inconformismo quanto ao valor do



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13839.000249/95-85
Acórdão nº. : 104-20.061

rendimento considerado pela fiscalização para fins de lançamento. Sustenta ser notório no ramo da construção civil que os gastos com mão-de-obra equivalem a 40% do preço total, ficando os restantes 60% por conta dos materiais. Para reforçar o argumento junta os documentos de fls. 556/563, denominado Orçamento de Mão-de-obra e o Cronograma Físico de fls. 565, os quais indicam para a mão-de-obra o valor de R\$ 25.295.060,11;

- que a respeito de tais documentos, denominados pelo impugnante de 'cronograma físico-financeiro', o mesmo sustenta (fls. 514) terem sido elaborados pela Construtora Jundiaí Ltda. no mês de setembro de 1991. Todavia, apesar de em ambos constar o nome da construtora, não ostentam data ou assinaturas outras além da do próprio impugnante. Resulta, portanto, que podem ter sido por apócrifos;

- que em realidade, o valor probante desse cronograma físico-financeiro é nulo. Com efeito, o termo de aditamento contratual de fls. 408, de 25/06/91, documenta que já naquele momento estavam sendo anexados os projetos, planilhas de custo e cronograma físico-financeiro, os quais fazem parte daquele instrumento;

- que não tendo o impugnante diligenciado no sentido de esclarecer a exata composição do custo de sua obra, devem prevalecer os valores que foram faturados pela construtora como serviços prestados em benefício daquele e recebidos da empresa concessionária do prêmio. Isso porque, tendo sido esse o custo suportado pela empresa, é o verdadeiro valor do prêmio desembolsado em favor do impugnante;

- que com relação a este aspecto, cumpre observar que as faturas apresentadas pela construtora é empresa Correias Mercúrio se baseiam em 16 medições, as quais compõem um conjunto harmônico e detalham todo o andamento da obra, conforme se vê na planilha 01, anexa a esta decisão, que retrata a evolução dos trabalhos executados na obra ao longo do tempo. O exame atento dessas medições possibilita constatar que a



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13839.000249/95-85
Acórdão nº. : 104-20.061

obra já se encontrava bem adiantada em 02 de março de 1993, data da décima sexta medição. É possível ver que a casa já estava coberta, as paredes e a laje do teto rebocadas, os batentes instalados e também já assentada grande parte dos azulejos, etc;

- que estou convencido, todavia, de que o impugnante tem razão em sua alegação estampada às fls. 519, veiculando o seu inconformismo contra os valores que constaram na planilha fiscal (fls. 465) no campo "E", relativo a materiais aplicados na obra conforme Ordem de Serviço nº 2582, mormente o critério de alocação destes em cada uma das três obras executadas simultaneamente pela construtora, nos terrenos do impugnante, de Clóvis Turquetto e Alexandre Barros de Castro, respectivamente;

- que é forçoso reconhecer, portanto, que o raciocínio fiscal se esteia em presunção não expressamente autorizada pela legislação. E em assim sendo, o lançamento nele embasado não pode prosperar. Estando assim convencido, entendo que somente podem ser considerados como efetivamente utilizados nas obras aqueles materiais que foram identificados de forma inequívoca pela empresa que as executou. Exonero, portanto, os valores discriminados na coluna "E" da planilha de fls. 465;

- que reparo que o impugnante contesta a utilização das notas fiscais emitidas pelos fornecedores, ao argumento de que algumas tiveram seus valores discutidos judicialmente entre a empresa que concedeu o prêmio e o fornecedor respectivo, fato que seria de conhecimento da autoridade fiscal;

- que a esse respeito, pondero, em primeiro lugar, que as cópias das peças de ações judiciais acostadas ao processo não questionam valores de serviços ou bens fornecidos. São apenas ações por meio da qual a empresa Correias Mercúrio tentou sustar o protesto de títulos decorrentes de tais fornecimentos. Em segundo lugar, pelo que consta dos autos, não obteve êxito. Logo, nenhum ganho auferiu que pudesse implicar redução no



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13839.000249/95-85
Acórdão nº. : 104-20.061

custo das casas outorgadas. Logo, o argumento não deve ser aceito porque desguarnecido da capacidade de influir no mérito da questão tributária aqui tratada;

- que a mesmo sorte colhe o argumento da defesa de que a fiscalização incluiu indevidamente na base imponible a taxa de administração de 5% que deixou de ser cobrada e os valores recuperados pela construtora da premiadora alusivos a Imposto Sobre Serviços, PIS e COFINS, os quais já estariam incluídos no valor do documento emitido pela construtora;

- que quanto à taxa de administração, esclareço que, conforme se vê na planilha nº 2 anexa, somente foram mantidos os lançamentos sobre valores efetivamente cobrados pela construtora. Resulta, portanto, que os valores relativos à taxa de administração somente compuseram a base do lançamento enquanto efetivamente cobrados;

- que quanto aos encargos fiscais, é certo que em princípio os mesmos devem ser suportados pelo contribuinte que executa os serviços. Ocorre que a empresa concessionária da premiação aceitou livremente assumir tal encargo, conforme disposição expressa grafada no instrumento contratual de fls. 15/19.

A decisão da extinta DRJ em Foz do Iguaçu - PR, está consubstanciada nas seguintes ementas:

"Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 1991, 1992, 1993

Ementa: RENDIMENTOS SUJEITOS AO AJUSTE ANUAL.
RESPONSABILIDADE PELO RECOLHIMENTO DE IMPOSTO NÃO
RETIDO.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13839.000249/95-85
Acórdão nº. : 104-20.061

Nos termos do artigo 128 do CTN, a lei que atribuir a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa poderá ou não excluir a responsabilidade do contribuinte. Tratando-se de rendimentos sujeitos ao ajuste anual, a tributação na fonte, ainda que ocorrida, não é definitiva. Por tal razão, incumbe ao contribuinte declarar e responder por eventual imposto apurado em sua declaração de ajuste. O que lhe é facultado é apenas abater do montante devido o valor que houver sido regularmente retido.

BASE DE CÁLCULO DO LANÇAMENTO.

Há que prevalecer como base de cálculo do lançamento os valores comprovadamente cobrados da empresa concessionária a título de custeio de materiais, mão-de-obra e demais encargos contra ela lançados em decorrência da edificação de imóvel a título de prêmio concedido a terceiro pela prestação de serviços.

TAXA REFERENCIAL EXIGIDA A TÍTULO DE JUROS MORATÓRIOS.

Prevalece, à míngua de óbice, a exigência de juros moratórios em percentual equivalente ao excedente da variação acumulada da Taxa Referencial – TR – em relação à variação da UFIR, no período de julho a dezembro de 1994, prevista no artigo 38, e § 1º da MP nº 785, de 23/12/1994. A declaração de inconstitucionalidade por parte do STF restringiu-se à exigência da TR como indexador monetário.

MULTA. RETROATIVIDADE BENIGNA DA LEI.

Nos termos do Ato Declaratório Normativo COSIT nº 1, de 07/01/1997, as multas previstas nos artigos 44 e 61 da Lei nº 9.430/1996 aplicam-se retroativamente aos atos ou fatos pretéritos não definitivamente julgados, independentemente da data de ocorrência do fato gerador.

LANÇAMENTO PROCEDENTE EM PARTE."

Cientificado da decisão de Primeira Instância, em 23/04/01, conforme Termo constante às fls. 597/599, com ela não se conformando, o recorrente interpôs, em tempo hábil (21/05/01), o recurso voluntário de fls. 600/616, instruído pelos documentos de fls. 617/665, no qual demonstra irresignação contra a decisão supra ementada, baseado, em



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13839.000249/95-85
Acórdão nº. : 104-20.061

síntese, nas mesmas razões expendidas na fase impugnatória, reforçado pelas seguintes considerações:

- que é lícito afirmar que, além da exigência estar apoiada exclusivamente em informações de terceiros, a forma engendrada para transferir ao autuado as conclusões hauridas no exame da documentação da empresa efetivamente fiscalizada – a Correias Mercúrio – resultou no completo cerceamento ao direito de defesa do contribuinte autuado, pois durante a execução da auditoria fiscal ele não teve oportunidade para rechaçar ou confirmar os valores apurados e as informações levantadas perante as duas empresas;

- que se os critérios de apuração adotados pela fiscalização estavam todos equivocados, a correção ultimada pela decisão, na realidade, representa o efetivo lançamento de ofício, pois só nesse momento tornaram-se conhecidos os reais fundamentos da autuação. Vale dizer, só nesse momento o arbitramento se consumou. Ora, a tarefa de lançar não compete à autoridade julgadora.

Consta nos autos às fls. 664 a Relação de Bens e Direitos para Arrolamento, objetivando o seguimento do recurso administrativo, sem exigência do prévio depósito de 30% a que alude o art. 10, da Lei n.º 9.639, de 25/05/98, que alterou o art. 126, da Lei nº 8.213/91, com a redação dada pela Lei nº 9.528/97.

É o Relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13839.000249/95-85
Acórdão nº. : 104-20.061

VOTO

Conselheiro NELSON MALLMANN, Relator

O presente recurso voluntário reúne os pressupostos de admissibilidade previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal e deve, portanto, ser conhecido por esta Câmara.

O litígio assenta-se na discussão da preliminar de nulidade do lançamento por cerceamento do direito de defesa e na discussão de mérito sobre omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica pagos como premiação na forma de construção de uma residência (prêmios recebidos em bens).

Quanto a preliminar de nulidade do lançamento por cerceamento do direito de defesa, com a devida vênia, não há que se falar em nulidade, porquanto todos os requisitos previstos no art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, que regula o processo administrativo fiscal, foram observados quando da lavratura do auto de infração.

É de se observar, que não é passível de nulidade o lançamento elaborado por servidor competente, sob o frágil argumento de que houve violação do seu direito de defesa, tendo em vista que os procedimentos fiscais foram executados com o objetivo de alcançar a empresa Correias Mercúrio e no final o lançamento foi expedido contra o recorrente, sem que o autuado tivesse tomado conhecimento das verificações ultimadas no decorrer da fiscalização.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13839.000249/95-85
Acórdão nº. : 104-20.061

Verifica-se, pelo exame do processo, que não ocorreram os pressupostos previstos no Processo Administrativo Fiscal, tendo sido concedido ao sujeito passivo o mais amplo direito, pela oportunidade de apresentar, argumentos, alegações e documentos no sentido de tentar elidir as infrações apuradas pela fiscalização.

Dessa maneira, se revela totalmente inútil a sua alegação de nulidade, porque a apuração da infração foi feita com estrita observância das normas legais e a falta de intimação para que o suplicante se manifestasse durante a fase fiscalizatória, não tem o condão de acarretar a nulidade do lançamento, já que, de acordo com o Processo Administrativo Fiscal, a impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento.

É de se ressaltar, que somente a partir da lavratura do auto de infração é que se instaura o litígio entre o fisco e o contribuinte, podendo-se, então, falar em ampla defesa ou cerceamento dela, sendo improcedente a preliminar de cerceamento do direito de defesa quando concedida, na fase de impugnação, ampla oportunidade de apresentar documentos e esclarecimentos. A impugnação demarca o início da fase litigiosa, ensejando o exercício do contraditório onde se deverá apresentar os argumentos, as alegações e os documentos no sentido de tentar elidir as infrações apuradas pela fiscalização.

Assim sendo, entendo que o procedimento fiscal realizado pelo agente do fisco, foi efetuado dentro da estrita legalidade, com total observância ao Decreto nº 70.235, de 1972, que regula o Processo Administrativo Fiscal, não se vislumbrando, no caso sob análise, qualquer ato ou procedimento que tenha violado ou subvertido o princípio do devido processo legal.

Verifica-se, ainda, que o Auto de Infração às fls. 468/473, identifica por nome e CPF o autuado, esclarece que foi lavrado na DRF em Campinas - SP, cuja ciência foi pessoal, descreve as irregularidades praticadas e o seu enquadramento legal, assinado



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13839.000249/95-85
Acórdão nº. : 104-20.061

pelos Auditores-Fiscais da Receita Federal, cumprindo o disposto no art. 142 do CTN, ou seja, o ato é próprio do agente administrativo investido no cargo de Auditor-Fiscal.

Assim, não há como pretender a premissa de nulidade do auto de infração, na forma proposta pelo recorrente, neste processo, já que o mesmo preenche todos os requisitos legais necessários.

O princípio da verdade material tem por escopo, como a própria expressão indica, a busca da verdade real, verdadeira, e consagra, na realidade, a liberdade da prova, no sentido de que a Administração possa valer-se de qualquer meio de prova que a autoridade processante ou julgadora tome conhecimento, levando-as aos autos, naturalmente, e desde que, obviamente dela dê conhecimento às partes; ao mesmo tempo em que deva reconhecer ao contribuinte o direito de juntar provas ao processo até a fase de interposição do recurso voluntário.

O Decreto n.º 70.235/72, em seu artigo 9º, define o auto de infração e a notificação de lançamento como instrumentos de formalização da exigência do crédito tributário, quando afirma:

“A exigência do crédito tributário será formalizado em auto de infração ou notificação de lançamento distinto para cada tributo.”

Com nova redação dada pelo art. 1º da Lei n.º 8.748/93:

“A exigência de crédito tributário, a retificação de prejuízo fiscal e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada imposto, contribuição ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.”



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13839.000249/95-85
Acórdão nº. : 104-20.061

O auto de infração, bem como a notificação de lançamento por constituírem peças básicas na sistemática processual tributária, a lei estabeleceu requisitos específicos para a sua lavratura e expedição, sendo que a sua lavratura tem por fim deixar consignado a ocorrência de uma ou mais infrações à legislação tributária, seja para o fim de apuração de um crédito fiscal, seja com o objetivo de neutralizar, no todo ou em parte, os efeitos da compensação de prejuízos a que o contribuinte tenha direito, e a falta do cumprimento de forma estabelecida em lei torna inexistente o ato, sejam os atos formais ou solenes. Se houver vício na forma, o ato pode invalidar-se.

Da análise dos autos, constata-se que a autuação é plenamente válida.

Ademais, a jurisprudência é mansa e pacífica no sentido de que quando o contribuinte revela conhecer as acusações que lhe foram impostas, rebatendo-as, uma a uma, de forma meticulosa, mediante extensa impugnação, abrangendo não só as questões preliminares como também as razões de mérito, descabe a proposição de cerceamento do direito de defesa.

Como se vê não procede à alegação de preterição do direito de defesa, haja vista que a suplicante teve a oportunidade de oferecer todos os esclarecimentos que achasse necessário e exercer sua ampla defesa na fase do contencioso administrativo.

Faz-se necessário esclarecer, que a Secretaria da Receita Federal é um órgão apolítico, destinada a prestar serviços ao Estado, na condição de Instituição e não a um Governo específico, dando conta de seus trabalhos à população em geral na forma prescrita na legislação. Neste diapasão, deve agir com imparcialidade e justiça, mas, também, com absoluto rigor, buscando e exigindo o cumprimento das normas por parte daqueles que faltam com seu dever de participação.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13839.000249/95-85
Acórdão nº. : 104-20.061

Ora, o estado não possui qualquer interesse subjetivo nas questões, também no processo administrativo fiscal. Daí, os dois pressupostos basilares que o regulam: a legalidade objetiva e a verdade material.

Sob a legalidade objetiva, o lançamento do tributo é atividade vinculada, isto é, obedece aos estritos ditames da legislação tributária, para que, assegurada sua adequada aplicação, esta produza os efeitos colimados (artigos 3º e 142, parágrafo único do Código Tributário Nacional).

Nessa linha, compete, inclusive, à autoridade administrativa, zelar pelo cumprimento de formalidade essenciais, inerentes ao processo. Daí, a revisão do lançamento por omissão de ato ou formalidade essencial, conforme preceitua o artigo 149, IX da Lei n.º 5.172/66. Igualmente, o cancelamento de ofício de exigência infundada, contra a qual o sujeito passivo não se opôs (artigo 21, parágrafo 1º, do Decreto n.º 70.235/72).

Sob a verdade material, citem-se: a revisão de lançamento quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado (artigo 149, VIII, da Lei n.º 5.172/66); as diligências que a autoridade determinar, quando entendê-las necessária ao deslinde da questão (artigos 17 e 29 do Decreto n.º 70.235/72); a correção, de ofício, de inexatidões materiais devidas a lapso manifesto (artigo 32, do Decreto n.º 70.235/72).

Como substrato dos pressupostos acima elencados, o amplo direito de defesa é assegurado ao sujeito passivo, matéria, inclusive, incita no artigo 5º, LV, da Constituição Federal de 1988.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13839.000249/95-85
Acórdão nº. : 104-20.061

A lei não proíbe o ser humano de errar: seria antinatural se o fizesse; apenas cominam sanções mais ou menos desagradáveis segundo os comportamentos e atitudes que deseja inibir ou incentivar.

Todo erro ou equívoco deve ser reparado tanto quanto possível, da forma menos injusta tanto para o fisco quanto para o contribuinte.

Nesse contexto, passo ao exame de mérito da lide.

Como visto, anteriormente, o lançamento se refere a omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica pagos como premiação na forma de bens (construção de um imóvel residencial).

Da análise dos autos é fato incontroverso que o suplicante prestou serviços à empresa Correias Mercúrio S/A, conforme contrato de fls. 525/526, e que, em reconhecimento pelo resultado de seu trabalho, foi contemplado, em 30/04/91, com a promessa de construção de uma residência.

Inicialmente é de se refutar a ilegitimidade passiva alegada pelo suplicante, sob o argumento que por força do instituto da substituição tributária, o tributo não deve ser exigido do contribuinte e sim da empresa que lhe concedeu o prêmio.

Ora, o Código Tributário Nacional – CTN reconhece a existência de duas possíveis entidades pessoais no pólo passivo de qualquer relação jurídica tributária, quais sejam: o contribuinte e o responsável (art. 121, parágrafo único). Desta forma, somente pode ser sujeito passivo a pessoa que tenha relação direta e pessoal com o fato gerador – hipótese em que a pessoa é contribuinte -, ou a pessoa que não seja o contribuinte, mas



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13839.000249/95-85
Acórdão nº. : 104-20.061

tenha necessariamente algum tipo de vínculo com o fato gerador – hipótese prescrita no art. 128 do CTN para a figura do responsável.

O art. 45 do CTN conceitua o contribuinte do imposto de renda como a pessoa que seja titular da disponibilidade econômica ou jurídica da renda ou provento tributável. Como, também, no parágrafo único do mesmo artigo estatui que “a lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam”.

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

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

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13839.000249/95-85
Acórdão nº. : 104-20.061

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

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

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

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

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13839.000249/95-85
Acórdão nº. : 104-20.061

A responsabilidade pela retenção do imposto, no caso tratado dos autos (prêmios - salários), 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 Declaração de Ajuste Anual.

Por ocasião do ajuste do imposto, só há um sujeito passivo. A lei não dá guarida para se 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.

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 do RIR/80; 791 e 919 do RIR/94; e 717 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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13839.000249/95-85
Acórdão nº. : 104-20.061

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
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13839.000249/95-85
Acórdão nº. : 104-20.061

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

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

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

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

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

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

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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13839.000249/95-85
Acórdão nº. : 104-20.061

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

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

A responsabilidade, no caso da fonte pagadora obrigada a reter o imposto de renda, a título de redução daquele a ser apurado na Declaração de Ajuste Anual, se dá tão-somente dentro do próprio ano-base.

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 ou receita esteja desobrigado de incluir esses rendimentos entre aqueles sujeitos à tabela progressiva na declaração, pois, efetivamente, é ele o contribuinte.

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 jurídica é a beneficiária das importâncias 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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13839.000249/95-85
Acórdão nº. : 104-20.061

Enfim, é entendimento deste relator, que se a previsão da tributação na fonte dá-se por antecipação do imposto devido na declaração de ajuste anual de rendimentos, e se a ação de fiscalização, ocorrer após 31 de dezembro do ano do fato gerador, descabe o lançamento na fonte pagadora. A responsabilidade pelo recolhimento do imposto de renda passa a ser exclusivamente do beneficiário do rendimento.

Também não procede a argumentação do suplicante de que houve a desconsideração irregular de atos negociais legítimos, ou seja, que a definição dos valores tributados como rendimentos omitidos foi obtida mediante o arbitramento projetado sobre informações fornecidas pela Construtora Jundiaí Ltda.

Ora, não tenho dúvidas, que os valores constantes do Demonstrativo do Valores Tributáveis de fls. 465 – item Serviços da Construtora – Total A e B, foram extraídos da notas fiscais emitidas contra a empresa Correias Mercúrio. Sendo que não houve arbitramento, os valores foram extraídos de documentos.

Observa-se, nos autos do processo, precisamente, nas razões de decidir em Primeira Instância, que o Relator da matéria abordou o tema de forma exaustiva, cujas razões transcrevo e passo a adotar como fundamento do presente voto:

“Na seqüência de sua peça defensiva, no tópico intitulado “Da Impugnação do Auto”, o contribuinte descortina seu inconformismo quanto ao valor do rendimento considerado pela fiscalização para fins de lançamento. Sustenta ser notório no ramo da construção civil que os gastos com mão-de-obra equivalem a 40% do preço total, ficando os restantes 60% por conta dos materiais. Para reforçar o argumento junta os documentos de fls. 556/563, denominado Orçamento de Mão-de-obra e o Cronograma Físico de fls. 565, os quais indicam para a mão-de-obra o valor de R\$ 25.295.060,11.

A respeito de tais documentos, denominados pelo impugnante de ‘cronograma físico-financeiro’, o mesmo sustenta (fls. 514) terem sido



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13839.000249/95-85
Acórdão nº. : 104-20.061

elaborados pela Construtora Jundiaí Ltda. no mês de setembro de 1991. Todavia, apesar de em ambos constar o nome da construtora, não ostentam data ou assinaturas outras além da do próprio impugnante. Resulta, portanto, que podem ter sido por apócrifos.

Em realidade, o valor probante desse cronograma físico-financeiro é nulo. Com efeito, o termo de aditamento contratual de fls. 408, de 25/06/91, documenta que já naquele momento estavam sendo anexados os projetos, planilhas de custo e cronograma físico-financeiro, os quais fazem parte daquele instrumento.

Ora, se tais documentos já existiam em junho/1991, qual a razão para a elaboração de outro em setembro/1991? Da mesma forma, não há dúvidas quanto à existência de tais documentos contemporâneos à contratação, uma vez que não se conceberia a contratação de uma obra sem os mesmos. E em assim sendo, por qual razão jamais vieram ao processo? Se o impugnante pretende questionar os gastos realizados na obra, que traga aos autos as vias devidamente autenticadas, que são parte integrante dos instrumentos contratuais, e se espancam todas as dúvidas.

Não tendo o impugnante diligenciado no sentido de esclarecer a exata composição do custo de sua obra, devem prevalecer os valores que foram faturados pela construtora como serviços prestados em benefício daquele e recebidos da empresa concessionária do prêmio. Isso porque, tendo sido esse o custo suportado pela empresa, é o verdadeiro valor do prêmio desembolsado em favor do impugnante.

Com relação a este aspecto, cumpre observar que as faturas apresentadas pela construtora é empresa Correias Mercúrio se baseiam em 16 medições, as quais compõem um conjunto harmônico e detalham todo o andamento da obra, conforme se vê na planilha 01, anexa a esta decisão, que retrata a evolução dos trabalhos executados na obra ao longo do tempo. O exame atento dessas medições possibilita constatar que a obra já se encontrava bem adiantada em 02 de março de 1993, data da décima sexta medição. É possível ver que a casa já estava coberta, as paredes e a laje do teto rebocadas, os batentes instalados e também já assentada grande parte dos azulejos, etc.".

Ora, é evidente que sua comprovação se processa mediante observação de uma conjunção de procedimentos que permitam a livre formação de convicção do julgador.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13839.000249/95-85
Acórdão nº. : 104-20.061

No âmbito da teoria geral da prova, nenhuma dúvida há de que o ônus probante, em princípio, cabe a quem alega determinado fato. Mas algumas aferições complementares, por vezes, devem ser feitas, a fim de que se tenha, em cada caso concreto, a correta atribuição do ônus da prova.

Em não raros casos tal atribuição do ônus da prova resulta na exigência de produção de prova negativa, consistente na comprovação de que algo não ocorreu, coisa que, à evidência, não é admitida tanto pelo direito quanto pelo bom senso. Afinal, como comprovar o não recebimento de um rendimento? Como evidenciar que um contrato não foi firmado? Enfim, como demonstrar que algo não ocorreu?

Não se pode esquecer que o direito tributário é dos ramos jurídicos mais afeitos a concretude, à materialidade dos fatos, e menos à sua exteriorização formal (exemplo disso é que mesmos os rendimentos oriundos de atividades ilícitas são tributáveis).

Nesse sentido, é de suma importância ressaltar o conceito de provas no âmbito do processo administrativo tributário. Com efeito, entende-se como prova todos os meios de demonstrar a existência (ou inexistência) de um fato jurídico ou, ainda, de fornecer ao julgador o conhecimento da verdade dos fatos.

Não há, no processo administrativo tributário, disposições específicas quanto aos meios de prova admitidos, sendo de rigor, portanto, o uso subsidiário do Código de Processo Civil, que dispõe:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13839.000249/95-85
Acórdão nº. : 104-20.061

“Art. 332. Todos os meios legais, bem como os moralmente legítimos, ainda que não especificados neste Código, são hábeis para provar a verdade dos fatos, em que se funda a ação ou defesa.”

Da mera leitura deste dispositivo legal, depreende-se que no curso de um processo, judicial ou administrativo, todas as provas legais devem ser consideradas pelo julgador como elemento de formação de seu convencimento, visando à solução legal e justa da divergência entre as partes.

Assim, tendo em vista a mais renomada doutrina, assim como a iterativa jurisprudência administrativa e judicial a respeito da questão, vê-se que o processo fiscal tem por finalidade garantir a legalidade da apuração da ocorrência do fato gerador e a constituição do crédito tributário, devendo o julgador pesquisar exaustivamente se, de fato, ocorreu a hipótese abstratamente prevista na norma e, em caso de recurso do contribuinte, verificar aquilo que é realmente verdade, independentemente até mesmo do que foi alegado.

Diz-se isto tudo porque no caso dos autos o suplicante afirma que a contabilidade da construtora não tem o controle sobre os custos efetivos de cada obra, o que obrigou o fisco a lançar mão de um arbitramento sobre valores hipotéticos. Entretanto, são meras alegações, desprovidas de qualquer respaldo nos autos do processo ou outro meio capaz de demonstrar que as operações não aconteceram conforme o entendimento fisco.

Ademais, este Primeiro Conselho de Contribuintes, já analisou matéria idêntica relativo aos prêmios concedidos a Clovis Turquetto e Alexandre Barros Castro, cujas decisões transcrevo:

Acórdão 102-46.113:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13839.000249/95-85
Acórdão nº. : 104-20.061

"IRPF – RENDIMENTOS TRIBUTÁVEIS - Constituem rendimentos tributáveis os valores dos materiais, mão-de-obra e taxa de administração, comprovados por documentação idônea e harmônica com o desenvolvimento da obra, apresentada pela construtora contratada referentes ao imóvel recebido pelo contribuinte, sob o título de "premiação", em decorrência da prestação de serviços na aquisição das ações da empresa premiadora pelos seus atuais proprietários.

Preliminares rejeitadas.

Recurso negado."

Acórdão 104-19.258:

"NORMAS PROCESSUAIS – DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA – LANÇAMENTO – NULIDADE – Não constitui novo lançamento, vício de nulidade insanável de decisão de primeira instância, a a decisão da autoridade recorrida que, instada pelo contribuinte, ao se manifestar sobre exigência tributária, não reformula o lançamento, nem modifica estruturalmente o ato litigado, e, menos ainda, agrava a exigência.

IRPF – RENDIMENTOS DE TRABALHO ASSALARIADO – PRÊMIOS RECEBIDOS NÃO EM ESPÉCIE- CONSTRUÇÃO IMOBILIÁRIA – Constitui rendimento sujeito ao tributo na declaração de ajuste anual o valor do prêmio recebido não em espécie, por trabalho assalariado, sob a forma de pagamento direto pela pessoa jurídica concessora

À construtora, de edificação de imóvel para o contribuinte (Lei nº 7.713, de 1988, artigo 3º, RIR/94 artigos 45, IV e 58, IV).

Preliminar rejeitada.

Recurso negado."

Por outro lado, é de se dar razão ao suplicante quando alega, que a autoridade julgadora não têm competência para proceder agravamento de matéria tributária.

Neste sentido deve se ter em mente que o auto de infração é a peça básica que delimita o litígio entre o fisco e o contribuinte, não podendo também, por outro lado,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13839.000249/95-85
Acórdão nº. : 104-20.061

haver agravamento da exigência através de decisão de Primeira ou Segunda Instância. Somente é justificável o lançamento de matéria agravada, cuja competência é de exclusividade da autoridade lançadora, quando restar provado nos autos de forma inequívoca, que houve erro no lançamento original e desde que atenda o prazo decadencial. Sendo incabível a modificação pelos órgãos julgadores de matéria tributável para agravar a exigência inicial levantada pela autoridade lançadora, como também é incabível a formalização de lançamentos, por faltar-lhes competência para lançar imposto ou contribuições, atribuição esta específica da esfera das Delegacias e Inspetorias da Receita Federal.

Diz o julgador em sua decisão de Primeira Instância:

"Estou convencido, todavia, de que o impugnante tem razão em sua alegação estampada às fls. 519, veiculando o seu inconformismo contra os valores que constaram na planilha fiscal (fls. 465) no campo "E", relativo a materiais aplicados na obra conforme Ordem de Serviço nº 2582, mormente o critério de alocação destes em cada uma das três obras executadas simultaneamente pela construtora, nos terrenos do impugnante, de Clóvis Turquetto e Alexandre Barros de Castro, respectivamente.

(...).

É forçoso reconhecer, portanto, que o raciocínio fiscal se esteia em presunção não expressamente autorizada pela legislação. E em assim sendo, o lançamento nele embasado não pode prosperar. Estando assim convencido, entendo que somente podem ser considerados como efetivamente utilizados nas obras aqueles materiais que foram identificados de forma inequívoca pela empresa que as executou. Exonero, portanto, os valores discriminados na coluna "E" da planilha de fls. 465."

Donde é fácil se concluir que a autoridade julgadora excluiu do lançamento original os valores constantes do item (E) – OBRA do Demonstrativo dos Valores Tributáveis de fls. 465. Estes valores não fazem mais parte do lançamento, ou seja, a autoridade



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13839.000249/95-85
Acórdão nº. : 104-20.061

julgadora ao elaborar o Demonstrativo de fls. 594/596 deveria limitar os novos valores apurados aos constantes do item (B) –OBRA do Demonstrativo de fls. 465, ou seja:

PERÍODO	BASE DE CÁLCULO APURADO PELA FISCALIZAÇÃO	BASE DE CÁLCULO APURADO PELA DRJ	VALORES MATIDOS PELA CÂMARA	VALORES A EXCLUIR
Nov/91	9.873.889,88	2.895.685,37	2.895.685,37	0,00
Dez/91	4.671.573,15	3.965.206,41	3.965.206,41	0,00
Jan/92	7.588.071,73	4.684.442,98	4.684.442,98	0,00
Fev/92	11.944.454,69	11.944.454,69	11.944.454,69	0,00
Mar/92	11.152.972,81	11.152.972,81	11.152.972,81	0,00
Abr/92	17.828.747,99	21.718.747,99	17.828.747,99	3.890.000,00
Mai/92	31.692.557,34	27.802.557,34	27.802.557,34	0,00
Jun/92	48.819.784,76	54.759.784,76	48.819.784,76	5.940.000,00
Jul/92	56.690.776,18	64.940.776,18	56.690.776,18	8.250.000,00
Ago/92	75.829.617,88	61.579.617,88	61.579.617,88	0,00
Set/92	72.819.743,61	72.819.743,61	72.819.743,61	0,00
Out/92	61.950.265,61	61.950.265,61	61.950.265,61	0,00
Nov/92	120.014.654,60	120.014.654,60	120.014.654,60	0,00
Dez/92	108.303.715,48	108.303.260,48	108.303.260,48	0,00
Jan/93	18.329.627,61	18.329.627,61	18.329.627,61	0,00
Fev/93	73.525.108,63	73.525.108,63	73.525.108,63	0,00

Desta forma, é de se excluir, no ano-calendário de 1992, a importância de Cr\$ 18.080.000,00 (Cr\$ 3.890.000,00 + Cr\$ 5.940.000,00 + Cr\$ 8.250.000,00).

Enfim, a matéria se encontra longamente debatida no processo, sendo despidiendo maiores considerações.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13839.000249/95-85
Acórdão nº. : 104-20.061

Diante do conteúdo dos autos e pela associação de entendimento sobre todas as considerações expostas no exame da matéria e por ser de justiça, voto no sentido de REJEITAR a preliminar de nulidade do lançamento por cerceamento do direito de defesa e, no mérito, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para excluir da exigência tributária a importância de Cr\$ 18.080.000,00, relativa ao ano-calendário de 1992.

Sala das Sessões - DF, em 07 de julho de 2004


NELSON MALLMANN