



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

Processo nº. : 13884.000931/00-25
Recurso nº. : 123.218
Matéria: : IRPF - EX.: 1997
Recorrente : EDUARDO AUGUSTO DENIS
Recorrida : DRJ em CAMPINAS - SP
Sessão de : 09 DE NOVEMBRO DE 2000
Acórdão nº. : 106-11.606

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL – NULIDADE POR CERCEAMENTO DE DIREITO DE DEFESA NÃO OCORRIDA - O Recorrente apresentou declaração de ajuste dela fazendo constar como isentos rendimentos tributáveis. A autoridade lançadora procedeu à revisão interna da declaração, como lhe facultava o art. 883 do RIR/94 (art. 835 do RIR/99) e, a partir daí, procedeu à lavratura do auto de infração, tudo em estrita observância da lei.

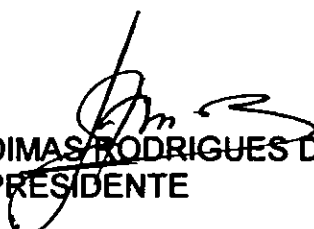
IRPF – RENDIMENTOS CUJO IMPOSTO NÃO FOI RETIDO PELA FONTE PAGADORA – RESPONSABILIDADE DO BENEFICIÁRIO - Aceitar que se exima o contribuinte de responsabilidade por não oferecer rendimentos a tributação, sob o argumento de que a fonte pagadora rotulou-os de isentos, é cancelar interpretação que leva ao absurdo de reconhecer como válido o erro de direito.

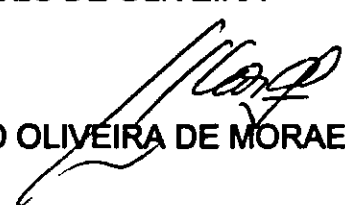
IRPF – MULTA DE OFÍCIO - Concretizada a hipótese legal de incidência da penalidade (declaração inexata, Lei nº 9.430/96, art. 44, I) não cabe a autoridade lançadora senão cominá-la ao contribuinte, em atenção ao princípio da responsabilidade objetiva inserto no art. 136 do CTN.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por EDUARDO AUGUSTO DENIS.

ACORDAM os Membros da Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares de nulidade do lançamento e, pelo voto de qualidade, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Sueli Efigênia Mendes de Britto, Orlando José Gonçalves Bueno e José Antonino de Souza.


DIMAS RODRIGUES DE OLIVEIRA
PRESIDENTE

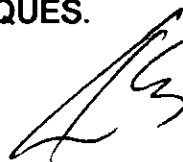

LUIZ FERNANDO OLIVEIRA DE MORAES
RELATOR

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 13884.000931/00-25
Acórdão nº. : 106-11.606

FORMALIZADO EM: 08 DEZ 2000

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros THAISA JANSEN PEREIRA. Ausentes momentaneamente, os Conselheiros ROMEU BUENO DE CAMARGO e WILFRIDO AUGUSTO MARQUES.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE**

Processo nº. : 13884.000931/00-25
Acórdão nº. : 106-11.606

Recurso nº. : 123.218
Recorrente : EDUARDO AUGUSTO DENIS

RELATÓRIO

EDUARDO AUGUSTO DENIS, já qualificado nos autos, responde por auto de infração à legislação do imposto de renda, relativo ao exercício de 1997, ano-calendário 1996, em razão de não ter oferecido à tributação na declaração de ajuste anual, rendimentos do trabalho com vínculo empregatício recebidos acumuladamente do CTA - Centro Técnico Aeroespacial, a título de gratificações de atividade técnica administrativa (GATA) e de desempenho e apoio administrativo (GDAA).

Em impugnação, suscitou o autuado as seguintes preliminares:

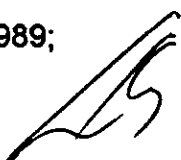
a) o auto de infração é nulo de pleno direito por ter sido praticado por servidor sem competência para tal, dado que a intimação que deu início ao procedimento fiscal, impondo exigências outras ao contribuinte, foi efetuada por Técnico do Tesouro Nacional - TTN;

b) insanável vício de forma acarreta a ineficácia jurídico-administrativa do auto de infração, impondo-se sua nulidade, nos termos do art. 59, do Decreto 72.235/72;

c) invocando o art. 50, XXXIII e XXXIX da CF, alega cerceamento de direito de defesa, com exclusão da espontaneidade, por entender que, antes da intimação, todos os contribuintes na mesma situação deveriam ter tomado conhecimento dos fatos em discussão;

d) não foi respeitado o artigo 150 da CF, que define o princípio da isonomia, ao impor tratamento igual a todos os contribuintes que se encontrem em situação equivalente;

e) a carga tributária ora exigida se revela excessivamente alta, pela aplicação da tabela progressiva do imposto de renda, o que só ocorre por responsabilidade da Administração Pública, pelo atraso nos pagamentos das gratificações. Julga ainda ter havido a prescrição da cobrança, por se referirem ao exercício de 1989;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 13884.000931/00-25
Acórdão nº. : 106-11.606

f) por fim, é de se lembrar que os rendimentos recebidos acumuladamente, de que trata o artigo 12, da Lei 7713/88, são decorrentes, sempre, de ação judicial, que não ocorreu no presente caso, pois os pagamentos foram feitos via administrativa

Quanto ao mérito, alegou

a) os valores teriam sido decorrentes do recebimento cumulado de gratificações GATA/GDAA, nos contracheques de dezembro/95 e janeiro/96, consideradas como não tributáveis, porque enquadradas na rubrica contábil 00063, pagamentos de Exercícios Anteriores), seguindo orientação emanada da Secretaria de Recursos Humanos do Ministério da Administração e Reforme do Estado (MARE), posteriormente modificada;

b) por ocasião da elaboração e entrega da declaração de rendimentos do exercício de 1997, outro não foi o entendimento da fonte pagadora CTA, ao instruir seus servidores no sentido de incluir ditos rendimentos como isentos e não tributáveis, em face da orientação do MARE, tanto assim que os comprovantes de rendimentos pagos foram emitidos sem a consignação das verbas em questão.

c) em razão de tais fatos, alguns servidores, cômicos de suas obrigações para com o fisco, se dirigiram à Receita Federal de São José dos Campos quando foram orientados sobre a natureza tributável dos rendimentos recebidos acumuladamente.

d) na seqüência, a fonte pagadora CTA oficiou ao MARE e respectiva Secretaria de Recursos Humanos sobre os critérios utilizados para a liberação de recursos financeiros de pessoal na mencionada rubrica 00063, tendo em conta que a folha de pagamento faz parte do SIAPE/SIAFI, sendo elaborada conjuntamente pelos órgãos supracitados, além da Secretaria do Tesouro Nacional.

e) em face do ocorrido, verifica-se desde logo que o sujeito passivo no presente processo é a fonte pagadora que, sem titubear, reconheceu o equívoco cometido, para o qual também contribuiu o MARE, órgãos aos quais deve ser imputada toda a responsabilidade dos desacertos ocorridos, por conta da tumultuada tramitação burocrática dos pagamentos, que detalhou;

 4



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 13884.000931/00-25
Acórdão nº. : 106-11.606

f) o Fisco deveria ter intimado a fonte pagadora para formalizar a exigência do recolhimento do imposto, em atenção ao que dispõe o artigo 891 do RIR/94, em lugar de penalizar o contribuinte, funcionário público sem aumento salarial há três anos e meio.

g) incabível a aplicação imediata da multa de ofício de 75%, mais juros de mora, já que lhe foi subtraído o benefício da espontaneidade, porque desconhecia os motivos ensejadores da intimação a que não deu causa.

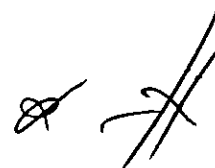
h) existe incoerência no procedimento fiscal, uma vez que informa a inclusão indevida dos rendimentos em discussão como *"isentos e não tributáveis"*, o que não corresponde à verdade, pois muitos contribuintes sequer declararam os valores recebidos.

i) a jurisprudência citada na autuação não pode ter eficácia erga omnes, e os contribuintes foram indevidamente informados, pela fonte pagadora, quanto à condição de não tributáveis dos rendimentos recebidos.

j) o sujeito passivo da obrigação tributária seria, pois, a fonte pagadora, haja vista entender competir a ela efetuar a retenção e o recolhimento do imposto, na forma dos artigos 791 e 919, do Regulamento do Imposto de Renda de 1994; não tendo a fonte pagadora efetuado a retenção, o rendimento deveria ser considerado líquido, reajustando-se a base de cálculo e atribuindo a ela o ônus do imposto, nos termos do Parecer Normativo CST n. 1/95; nesse sentido, cita jurisprudência do Tribunal Federal de Recursos, Conselho de Contribuintes e Câmara Superior de Recursos Fiscais.

l) sempre agiu com extrema boa fé, até mesmo quando espontaneamente compareceu à agência local da Receita Federal para elucidar dúvidas que somente poderiam ser sanadas por esse Órgão Fiscalizador.

m) o Fisco, ao cobrar do contribuinte o imposto que deveria ter sido retido pela fonte pagadora, valeu-se do meio legal menos dificultoso, já que a cobrança de órgão da administração pública lhe parecia inexecutável, contrariando o que dispõe o PN CST nº 114, que dispõe: para efeito de retenção do imposto de renda na fonte, é irrelevante a natureza jurídica do empregador.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 13884.000931/00-25
Acórdão nº. : 106-11.606

O Delegado de Julgamento de Campinas julgou procedente a ação fiscal (fis.80). Com relação às nulidades invocadas, rejeitou-as, sob os fundamentos assim sintetizados:

- a) o Técnico do Tesouro Nacional é agente do órgão preparador (Decreto nº 70.235/72, art.23), funcionário admitido por concurso e entre suas atribuições se insere a de instruir processos administrativos, que inclui a intimação ao contribuinte para apresentar documentos;
- b) o auto de infração foi lavrado e assinado por dois auditores fiscais;
- c) se a infração estiver claramente demonstrada e apurada dispensa-se a prévia intimação ao contribuinte para prestar esclarecimentos;
- d) se o contribuinte não providenciou a tempo a retificação de sua declaração, para incluir como tributáveis as gratificações percebidas, como fora orientado pela DRF competente, não pode alegar que o auto de infração excluiu sua espontaneidade;
- e) não houve cerceamento do direito de defesa, citando acórdão deste Conselho;
- f) não houve ofensa ao princípio da isonomia, todos os contribuintes que receberam as indigitadas gratificações foram alvo de fiscalização;
- g) não houve aumento do ônus tributário por conta do atraso nos pagamentos, pois desde a época em que as gratificações eram devidas vigora a mesma alíquota do IRPF;
- h) a possibilidade de tributação de rendimentos recebidos acumuladamente apenas em caso de ação judicial, alegada pelo impugnante, não procede; o art. 12 da Lei nº 7.713/88 apenas autoriza, nessa hipótese, a dedução das despesas judiciais necessárias ao seu recebimento.

No mérito, o julgador singular, após discurrir sobre a legislação de regência e a jurisprudência deste Conselho, concluiu:



6



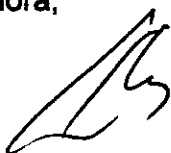
MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 13884.000931/00-25
Acórdão nº. : 106-11.606

- a) a fonte pagadora é substituto legal tributário e é sujeito passivo de relação jurídica distinta daquela em que figura a pessoa física com tal qualidade, em razão do rendimento auferido;
- b) é incabível o reajustamento da base de cálculo e a assunção do imposto pela fonte pagadora, sendo esta pessoa de direito público, em patente afronta ao princípio da legalidade inserto no art. 37 da Constituição;
- c) erro na rubrica de pagamento, atribuível ao MARE, depois alterado, não exime o beneficiário dos rendimentos de responsabilidade, mesmo porque retificado oportunamente perante a fonte pagadora;
- d) diante da alegação de que a orientação equivocada da fonte pagadora induziu o impugnante a erro, razão pela qual não deve responder pela multa de ofício e juros de mora, ressalte-se que a atividade do lançamento é vinculada e obrigatória;
- e) não há incoerência no auto de infração, porque os rendimentos nunca foram declarados isentos e não tributáveis e não há impedimento em que sejam baseados na jurisprudência deste Conselho.

Em recurso a este Conselho (fis. 94), acompanhado de depósito de garantia de instância (fis. 114) e documentos, o autuado, ademais de renovar em parte os argumentos expendidos na impugnação, alega, em síntese, o seguinte:

- a) em preliminar, nulidade da decisão da recorrida por não haver apreciado nulidade referente a omissão de informação do expediente administrativo instaurado com relação a fonte pagadora invocada na impugnação;
- b) no mérito, recorrendo sobre a legislação aplicável e citando doutrina e jurisprudência deste Conselho, ilegitimidade passiva, pois a responsabilidade pelo imposto não retido é exclusiva da fonte pagadora;

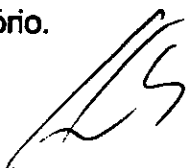


MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 13884.000931/00-25
Acórdão nº. : 106-11.606

- c) ainda no mérito, incabíveis as penalidades (multa, juros e correção monetária) porque agiu por expressa determinação de autoridade estatal (MARE e CTA), que o induziu a erro e, no emaranhado de leis tributárias exigir do contribuinte comum o conhecimento de seu inteiro teor é exigir o impossível.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 13884.000931/00-25
Acórdão nº. : 106-11.606

VOTO

Conselheiro LUIZ FERNANDO OLIVEIRA DE MORAES, Relator

Conheço do recurso, por preenchidas as condições de admissibilidade. Invoca o Recorrente preliminar de nulidade da decisão de primeiro grau, por não haver enfocado as preliminares de nulidade suscitadas na impugnação. Da maneira como o Recorrente coloca a questão, a premissa confunde-se com a conclusão: nulidade processual não pronunciada pela decisão recorrida acarretaria a nulidade da decisão recorrida.

Nulidade processual é questão de ordem pública e deve ser declarada pelo julgador em qualquer fase processual, mesmo de ofício. Se o processo está viciado de nulidade e o julgador singular deixar de pronunciá-la, poderá esta Câmara fazê-lo, sem qualquer preocupação em suprimir instância. Se inexistente nulidade e o julgador singular deixar, por omissão, de enfrentar a questão colocada a este título, o processo, cujo desenvolvimento é regular e válido, nem por isso se tomará nulo. Por conseguinte, a omissão da decisão recorrida foi, no particular, absolutamente neutra do ponto de vista processual, pois nada acrescentou ao litígio.

Uma das preliminares de nulidade suscitadas na impugnação deixou efetivamente de ser analisada pelo Delegado de Julgamento. Conforme alegado, *a decisão de intimar os servidores [do CTA, entre eles o Recorrente] foi realizada de forma tendenciosa com preterição do direito de defesa, já que, antes da intimação, dever-se-ia proporcionar aos mesmos todos os meios para que viessem a tomar conhecimentos dos fatos, antes da lavratura do auto de intimação que jogou por terra o direito à espontaneidade.* Os fatos a que alude o Recorrente reportam à correspondência pela qual a Receita Federal esclarecia à fonte pagadora que os rendimentos recebidos acumuladamente deveriam ser oferecidos à tributação.

Não há de se falar em cerceamento do direito de defesa, na espécie. O Recorrente apresentou declaração de ajuste dela fazendo constar como isentos

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 13884.000931/00-25
Acórdão nº. : 106-11.606

rendimentos tributáveis. A autoridade lançadora procedeu à revisão interna da declaração, como lhe facultava o art. 883 do RIR/94 (art. 835 do RIR/99) e, a partir daí, procedeu à lavratura do auto de infração, tudo em estrita observância da lei.

Nessas condições, a pretensão do Recorrente em ser informado previamente de que tais rendimentos eram tributáveis apresenta-se descabida. Ressalte-se que a informação foi prestada à fonte pagadora por provocação desta, através de consulta ao órgão da Receita Federal, iniciativa que não tomou o Recorrente. De qualquer sorte, tal informação, ao contrário do que sugere o Recorrente, não representou uma alteração de critério jurídico, anteriormente favorável a ele, pois em nenhum momento a Secretaria da Receita Federal expressou entendimento diverso, nem poderia diante do claro enunciado da lei.

No mérito, alinho-me entre os que perfilham a tese de que eventual omissão da fonte pagadora no recolhimento de imposto de renda não afasta a responsabilidade do beneficiário dos respectivos rendimentos.

Meu entendimento é de que a atribuição de responsabilidade pelo pagamento de imposto de renda à fonte pagadora, autorizada pelo art. 45, parágrafo único do CTN, submete-se à disposição geral sobre responsabilidade tributária contida no art. 128 da Lei Complementar, *verbis*:

ART. 128 - Sem prejuízo do disposto neste Capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação. (grifei)

Atento ao comando legal de hierarquia superior, a legislação ordinária do imposto de renda contempla tanto hipóteses de responsabilidade exclusiva da fonte pagadora, como de responsabilidade compartilhada com o contribuinte. Em sendo o fato



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 13884.000931/00-25
Acórdão nº. : 106-11.606

gerador a disponibilidade de rendimentos decorrentes do trabalho assalariado, espécie dos autos, não se exime o contribuinte de responsabilidade, pois, a teor do art. 8º da Lei nº 8.383, de 1991, *o valor do imposto retido na fonte durante o ano-base será considerado redução do apurado na declaração de rendimentos e a exceção especificamente conferida ao décimo terceiro salário confirma o caráter de regra geral daquele tratamento tributário.*

A disposição transcrita é de clareza meridiana e vem merecendo a interpretação uniforme e reiterada da jurisprudência administrativa: a obrigação do contribuinte é de apurar, na declaração própria, o imposto sobre a totalidade dos rendimentos tributáveis recebidos, não servindo a falta de retenção na fonte como escusa para transmudá-los em rendimentos isentos ou não tributáveis, ainda que assim os tenha classificado a empregadora.

É este também o entendimento consagrado pela Secretaria da Receita Federal, através da IN nº 49/89 consoante a qual *são contribuintes do imposto de renda todas as pessoas físicas residentes ou domiciliadas no País, nos termos da legislação do imposto de renda, que auferirem rendimentos tributáveis, seja por incidência na fonte, seja por serem submetidos à tributação na declaração.*

Aceitar que se exima o contribuinte de responsabilidade por não oferecer rendimentos a tributação, sob o argumento de que a fonte pagadora rotulou-os de isentos, é cancelar interpretação que leva ao absurdo de reconhecer como válido o erro de direito. Sob este ponto de vista, o contribuinte estaria escusado de cumprir a lei porque lhe seria lícito desconhecer a natureza tributável dos rendimentos, por conta de equívoco ou má fé da fonte pagadora.

Colocadas essas premissas, não há como se afastar a responsabilidade da pessoa física pelo imposto não retido pela fonte pagadora invocando-se o art. 919 do RIR/94. Ali não se tem afirmação peremptória da responsabilidade exclusiva desta, de logo desmentida por seu parágrafo único, a apontar para a responsabilidade subsidiária daquele, em harmonia com o CTN e demais atos legais e normativos antes citados.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 13884.000931/00-25
Acórdão nº. : 106-11.606

A interpretação dessa disposição que se me afigura mais condizente com a sistemática do imposto de renda é a seguinte: a) até a apresentação da declaração de ajuste pelo beneficiário, a fonte pagadora é responsável única pelo imposto devido como antecipação que não tenha retido; b) apresentada a declaração de ajuste pelo beneficiário, nela incluídos e oferecidos à tributação os rendimentos, cujo imposto não foi retido pela fonte pagadora, a responsabilidade pelo imposto é daquele, mas juros e multa de mora recaem apenas nesta; c) apresentada a declaração de ajuste pela pessoa física, sem a inclusão dos rendimentos cujo imposto não foi retido pela fonte pagadora, a responsabilidade pelo imposto é compartilhada: por ambos, pois vedar-se a exigência do imposto, bem assim das penalidades cabíveis, de um ou de outro, resultaria em considerar que tanto a falta de retenção na fonte, como a omissão dos rendimentos tributáveis na declaração, são meras faculdades e não obrigações legais de cada um dos sujeitos passivos.

Note-se que a solução preconizada no art. 796 do RIR/94, para ressarcimento da fonte pagadora à Fazenda Nacional no caso de falta ou insuficiência na retenção do imposto, não pode ser considerada como regra geral, única e excludente da exigência na pessoa do contribuinte. Em se tratando de remuneração paga por pessoa de direito público, vislumbro óbices constitucionais e legais a que a importância disponibilizada ao contribuinte seja considerada líquida e procedido ao reajustamento do respectivo rendimento bruto.

A remuneração de servidores públicos está jungida pela Constituição ao estrito princípio da reserva legal (art. 37, X) e, a aplicar-se a solução indicada na disposição regulamentar, estar-se-á contornando a vedação constitucional com o agravante de o ônus adicional recair sobre recursos públicos, cujos efeitos danosos não se restringiriam ao patrimônio do ente público diretamente atingido, mas alcançariam o conjunto da sociedade.

Esta é a razão de a liberalidade com recursos públicos estar na mira do Direito Penal. Ao contrário da disposição perdulária da riqueza privada, onde a discricionariedade, em princípio, é a regra, pois a ninguém, em princípio, é lícito

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 13884.000931/00-25
Acórdão nº. : 106-11.606

interferir na manifestação, mesmo irresponsável, da vontade de particulares, a dilapidação de recursos públicos é tipificada como crime, porque sempre estarão presentes o conluio célere e o favorecimento ilícito.

Tampouco pode se eximir o Recorrente do pagamento da multa de ofício. Sua argumentação, a propósito do tema, é *de lege ferenda* e não resiste ao princípio da responsabilidade objetiva inserto no art. 136 do CTN. Concretizada a hipótese legal de incidência da penalidade (declaração inexata, Lei nº 9.430/96, art. 44, I) não cabe a autoridade lançadora senão cominá-la ao contribuinte.

De resto, como vimos anteriormente, não há como se dissociar a responsabilidade da fonte pagadora e a do beneficiário dos rendimentos, mesmo porque o alegado erro quanto à natureza tributável das gratificações atingidas pelo auto de infração não pode ser creditado ao emaranhado das leis tributárias, por se tratar de um erro grosseiro, fruto de uma sucessão de falhas e desentendimentos burocráticos, facilmente perceptível por um servidor federal graduado como o Recorrente.

Tais as razões, voto por rejeitar a preliminar de nulidade processual para, no mérito, negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 09 de novembro de 2000

LUIZ FERNANDO OLIVEIRA DE MORAES

