MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 13884.000941/98-92
Recurso nº. : 118.886
Matéria : IRPF - EX.: 1997
Recorrente : ANDRÉ IAKIMOFF
Recorrida : DRJ em CAMPINAS - SP
Sessão de : 15 DE SETEMBRO DE 1999
Acórdão nº. : 102-43.883

PRELIMINAR DE NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO - O procedimento fiscal tem início com o primeiro ato de ofício, escrito da autoridade competente, a partir dessa data exclui-se a espontaneidade. O fato da autoridade não ter dado oportunidade para regularização espontaneamente não caracteriza cerceamento do direito de defesa.

IRPF - A responsabilidade pela inexatidão da declaração de ajuste anual é da pessoa física declarante. A falta ou insuficiência de retenção do imposto pela fonte pagadora não exonera o beneficiário do rendimento de incluí-lo, para tributação na declaração anual.

ACRÉSCIMOS LEGAIS - Ocorrida a infração, declaração inexata, são devidos a multa e os juros previstos na legislação.

Preliminar rejeitada.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por ANDRÉ IAKIMOFF.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar de nulidade do auto de infração, e, no mérito NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

ANTONIO DE FREITAS DUTRA
PRESIDENTE

JOSÉ CLÓVIS ALVES
RELATOR

FORMALIZADO EM: 22 OUT 1999

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros URSULA HANSEN, VALMIR SANDRI, LEONARDO MUSSI DA SILVA, MÁRIO RODRIGUES MORENO, MARIA GORETTI AZEVEDO ALVES DOS SANTOS e FRANCISCO DE PAULA CORRÊA CARNEIRO GIFFONI.

Processo nº. : 13884.000941/98-92
Acórdão nº. : 102-43.883
Recurso nº. : 118.886
Recorrente : ANDRÉ IAKIMOFF

R E L A T Ó R I O

ANDRÉ IAKIMOFF , C.P.F - MF n° 145.649.558-53, residente e domiciliado à rua Finlândia nº 91, Vila Nova Conceição, em São José dos Campos SP, inconformado com a decisão de primeira instância apresenta recurso objetivando a reforma da mesma.

Nos termos do Auto de Infração de fls. 01/06, exige-se do contribuinte um crédito tributário total de R$ 9.000,88, decorrente de tributação dos rendimentos no valor de R$ 26.418,28 recebidos acumuladamente do Ministério da Aeronáutica - CTA/FUNDAE, e incluídos na declaração de rendimentos como isentos e não tributáveis, configurando declaração inexata. A exigência tem como apoio lega o artigo 12 da Lei nº 7.713/88, artigos 1º e 3º da Lei nº 8.134/90, artigos 4º e 5º da lei nº 8.383/91, artigo 7º da Lei nº 8.981/95 e artigos 1º e 11º da lei nº 9.250/95.

Inconformado, com a exigência fiscal, apresentou a impugnação de fls. 39/44, instruída pelos documentos de fls. 46/77, argumentando em sua inicial, em epítome o seguinte:

> - os rendimentos se referem às gratificações chamadas GATA/GDAA no período correspondente aos meses de novembro de 1989 a maio de 1991. Estes rendimentos foram acumulados por culpa exclusivamente atribuível à Fonte Pagadora que não efetuou os pagamentos na época devida;

- o CTA divulgou nota informando que o pagamento seria realizado sem a incidência do Imposto de Renda e PSS;

- recebera informação que de acordo com orientação do MARE, os rendimentos tinha sido enquadrados na rubrica 00063 que isentava o pagamento do imposto de renda;

- baseando nessas informações o impugnante elaborou sua declaração;

- que a fonte pagadora não lhe comunicou a mudança de posição do MARE.

Conclui sua impugnação argumentando ilegitimidade passiva pois recebe seus rendimentos somente da fonte pagadora CTA.

A autoridade julgadora de primeira instância manteve o lançamento em decisão se fls. 80/85, assim ementada:

*"**Falta de Retenção do Imposto** "A incorreta informação prestada pela fonte pagadora não exime o contribuinte da obrigação de tributar, na declaração de ajuste anual, rendimentos para os quais não houver expressa previsão legal de isenção, não incidência ou tributação exclusiva na fonte.*

A tributação pela pessoa física, na declaração de ajuste anual, da base reajustada e compensação do imposto considerado ônus da fonte pagadora só é admissível caso a fonte pagadora tenha efetuado o reajuste e fornecido ao beneficiário o informe de rendimentos que evidencie o valor reajustado e o imposto correspondente, conforme esclarece o item 9 do Parecer Normativo COSIT nº 1/95. (Parecer COSIT nº 50, de 18.09.98)."

Cientificado (AR de fls. 88) , na guarda do prazo legal, protocolou o recurso de fls. 89/107, onde faz um breve histórico do caso em seguida, preliminarmente solicita a nulidade da decisão singular por falta de análise de argumentos contidos na impugnação e no mérito repete as argumentações da inicial dando ênfase à ilegitimidade passiva. Passo a ler na íntegra o recurso apresentado.

É o Relatório.

V O T O

Conselheiro JOSÉ CLÓVIS ALVES, Relator

O recurso é tempestivo dele conheço, há preliminar a ser analisada.

PRELIMINAR DE NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO

O nobre recursante afirma que a autoridade administrativa não lhe concedera a oportunidade de regularizar espontaneamente cerceando então o seu direito de defesa.

O procedimento fiscal tem início com o primeiro ato de ofício, escrito, da autoridade administrativa, logo a partir da intimação 13.864-2/08/98, o contribuinte não poderia regularizar a situação pois estava sob procedimento de ofício, nos termos do artigo 7º inciso I do Decreto nº 70.235/72.

Apenas para esclarecer a competência para lançar o imposto está contida no artigo 950 do RIR/94, mantido o mesmo texto no artigo 904 do RIR/99 verbis:

Decreto n° 3.000 de 26 de março de 1999

> "Art. 904 - A fiscalização do imposto compete às repartições encarregadas do lançamento e, especialmente, aos auditores-fiscais do Tesouro Nacional, mediante ação fiscal direta, no domicílio dos contribuintes." (Lei n° 2.354/54, art. 7°, e Decreto-lei n° 2.225/85).

O lançamento somente se torna definitivo com o julgamento em última instância administrativa, logo não procede a alegação de cerceamento do direito de defesa, pois esta fora garantida através das petições dirigidas às autoridades julgadoras.

Por outro lado não procede a alegação de que fora outra pessoa que cometera a infração, ora o que está em lide é o lançamento decorrente da declaração inexata da pessoa física do ora recorrente, ele que deixou de tributar rendimentos para os quais a legislação não previu isenção.

Concluindo, o lançamento fora realizado de acordo com as normas legais especialmente contidas no artigo 10 do Decreto nº 70.235/72, não ficou caracterizado cerceamento do direito de defesa pelo que rejeito a preliminar de nulidade do auto de infração.

MÉRITO

No mérito, comungo a tese de que eventual omissão da fonte pagadora no recolhimento do imposto de renda não afasta e nem modifica a responsabilidade do beneficiário dos respectivos rendimentos.

A questão levantada de erro na identificação do sujeito passivo, fora levantada tanto na preliminar como no mérito, assim a trataremos como questão de mérito.

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

Discorda o contribuinte ser o sujeito passivo da obrigação tributária; argumenta que a lei complementar, CTN artigo 45 § único, c/c arts. 796, 891 e 919 do RIR/94 inferem ser a obrigatoriedade de retenção e recolhimento da fonte

pagadora no caso de trabalho assalariado devendo portanto ser dela exigido o tributo como contribuinte substituto, visto que a obrigação tributária já nasce tendo como polo negativo a fonte pagadora.

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

> "Art. 1° - As pessoas físicas domiciliadas ou residentes no Brasil, titulares de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza, inclusive rendimentos e ganhos de capital, são contribuintes do imposto de renda, sem distinção da nacionalidade, sexo, idade, estado civil ou profissão (Leis nºs. 4.506/64, art. 1°, 5.172/66, art. 43, e 8.383/91, art. 4°).
>
> § 1° - São também contribuintes as pessoas físicas que perceberem rendimentos de bens de que tenham a posse como se lhes pertencessem, de acordo com a legislação em vigor (Decreto-lei n° 5.844/43, art. 1°, parágrafo único, e Lei n° 5.172/66, art. 45).
>
> **§ 2° - O imposto será devido à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, sem prejuízo do ajuste estabelecido no art. 93." (Lei n° 8.134/90, art. 2°).**
>
> **Num segundo momento.**
>
> "Art. 93 - Sem prejuízo do disposto no § 2° do art. 1° deste Regulamento, a pessoa física deverá apresentar **anualmente declaração de rendimentos em modelo aprovado pela Secretaria da Receita Federal, na qual se determinará o saldo do imposto a pagar ou o valor a ser restituído." (Lei n° 8.383/91, art. 12).**

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

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

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

> "Art. 45 - **Contribuinte do imposto é o titular da disponibilidade a que se refere o art. 43**, sem prejuízo de atribuir a lei essa condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis.
>
> Parágrafo único. A lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam.
>
> Art. 121 - Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.
>
> Parágrafo único. **O sujeito passivo da obrigação principal** diz-se:
>
> I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;
>
> **II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.**
>
> Art. 128 - Sem prejuízo do disposto neste Capítulo, a lei pode **atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa**, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, **excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação."**

No caso do imposto de renda na fonte a legislação que obriga as fontes pagadoras a reterem e recolherem o imposto não exonera e nem exclui a responsabilidade do contribuinte e nem atribui-lhe caráter supletivo; o imposto retido

será considerado como redução do apurado na declaração de rendimentos. Não se pode transferir para a fonte pagadora uma obrigação que era do contribuinte ou seja de fazer sua declaração exata conforme determina a legislação.

Já na hipótese de imposto calculado e devido na declaração de ajuste anual, o sujeito passivo é o beneficiário do rendimento, não estando portando a autoridade criando um responsável não previsto em lei como afirma o nobre recursante ás fls. 08 de sua petição.

No caso em pauta, o que está sendo exigido é o valor do imposto de renda pessoa física devido no ano – calendário 1995, e não imposto de renda na fonte, portanto, correto o lançamento em nome do beneficiário do rendimento.

Não há uma vinculação entre a obrigatoriedade da fonte PJ ou PF e a obrigatoriedade da inclusão correta dos rendimentos dentro dos títulos previstos na declaração anual; também não existe uma subordinação de uma a outra ou seja a hipótese de se cobrar do beneficiário somente depois de conferido se as fontes pagadoras recolheram corretamente o imposto por ocasião do pagamento.

Se admitíssemos, por absurdo, a premissa de que rendimentos recebidos de pessoa jurídica somente pudessem ser tributados na fonte, como implicitamente sugere o recursante estaríamos jogando por terra o ajuste previsto no artigo 13 da Lei nº 8.383/91, pois o contribuinte poderia ter por exemplo duas fontes de renda de pessoa jurídica cada uma tributada na fonte à alíquota de 15% e na declaração a soma dos rendimentos o colocassem no patamar dos 25%; admitindo a inexistência de outras deduções, embora as retenções na fonte estivessem corretas restaria ao contribuinte imposto a pagar decorrente do ajuste efetuado por ocasião da declaração. Além do mais o ajuste além de considerar

rendimentos de fontes tanto de PF como de PJ, é nele que o contribuinte tem a oportunidade de realizar as deduções previstas para a declaração anual assim o resultado do ajuste embora leve em conta o imposto retido pelas fontes pagadoras no caso de rendimentos componentes da base de cálculo anual não há uma subordinação ou dependência de um em relação ao outro. Ou seja quando a legislação impõe à fonte pagadora a obrigação de reter o imposto não modifica o sujeito passivo a obrigação tributária que continua sendo a pessoa que adquiriu a disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos.

Continuando do RIR/94:

"SEÇÃO IV - Lançamento de Ofício

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

I - não apresentar declaração de rendimentos;

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

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

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

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

O fato de circularem notícias sobre o pagamento livre de imposto de renda, não exime o contribuinte de incluí-los como tributáveis e sua declaração, nos termos da legislação vigente, somente podendo incluí-los em outras rubricas quando expressamente a lei prever. O manual para preenchimento da declaração anual de 1997 trouxe em sua página 9 os títulos dos rendimentos isentos e não tributáveis e pequenos esclarecimentos sobre cada um deles; poderia o contribuinte, em caso de dúvida, procurar o plantão fiscal da Receita Federal, órgão que tem competência para se pronunciar sobre o assunto.

Continuando no RIR/94.

> *"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° 4.154/62, art. 5°).*
>
> *Art. 919 - A fonte pagadora fica obrigada ao recolhimento do imposto, ainda que não o tenha retido (Decreto-lei n° 5.844/43, art. 103).*
>
> ***Parágrafo único**. No caso deste artigo, quando se tratar de imposto devido como antecipação e a fonte pagadora comprovar que o beneficiário já incluiu o rendimento em sua declaração, aplicar-se-á a penalidade prevista no art. 984, além dos juros e multa de mora pelo atraso, calculados sobre o valor do imposto que deveria ter sido retido, sem obrigatoriedade do recolhimento deste."*

No caso em exame não há notícia de que a fonte pagadora tenha assumido o ônus do imposto e mesmo que houvesse isso não modificaria a obrigação do contribuinte em prestar declaração exata ou seja incluindo os rendimentos de acordo com os títulos nela previstos e amparados na legislação vigente.

Mesmo que o contribuinte incluísse os rendimentos como tributáveis a fonte pagadora não ficaria isenta pois estaria sujeita a multa prevista no artigo 984 conforme texto legal supra, resultando no final em encargo financeiro maior pois teria entregue ao beneficiário o total do rendimento sem a dedução do IR e ainda teria o ônus da multa supra indicada.

A legislação é clara quanto à tributalidade da verba recebida, assim no momento do preenchimento da declaração deveria o contribuinte cumpri-la.

DAS PENALIDADES

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

Lei n° 8.218, de 29 de agosto de 1991

> *"Art. 4° - Nos casos de lançamento de ofício nas hipóteses abaixo, sobre a totalidade ou diferença dos tributos e contribuições devidos, inclusive as contribuições para o INSS, serão aplicadas as seguintes multas:*
>
> ***I - de cem por cento, nos casos de falta de recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte."***

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

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

Cabe lembrar que o contribuinte teve oportunidade de retificar sua declaração entre agosto de 1997 e a data da autuação. O órgão pagador através do comunicado de folhas 24/25 datado de 18.08.97 informou serem tributáveis os rendimentos e determinou ao vice-diretor do CTA que orientasse os servidores para que fizessem a declaração retificadora, embora o contribuinte alegue não ter recebido tal comunicado, porém isso em nada modifica a situação visto que deveria no momento do preechimento de sua declaração faze-lo de acordo com a legislação e orientações contidas no manual.

Se houvesse retificado sua declaração estaria sujeito apenas à multa expontânea com limite máximo em 20%, porém não tendo tomado a iniciativa coube à autoridade administrativa realizar o lançamento de ofício.

A orientação passada pelo Estado é aquela contidas das leis dentro do regime democrático em que vivemos, quaisquer outras orientações, mormente vindas de pessoas ou órgãos não competentes para interpretar e aplicar a legislação tributária não tem o cunho ou a força de modificar o texto legal e nem exime de responsabilidade aquele que pratica a infração tributária. Quem prestou declaração inexata foi o contribuinte e não o MARE ou CTA.

Assim conheço o recurso como tempestivo, rejeito a preliminar de nulidade do auto de infração e, no mérito, voto no sentido de negar-lhe provimento.

Sala das Sessões - DF, em 15 de setembro de 1999.

JOSÉ CLOVIS ALVES