



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

Processo nº. : 13884.001352/98-77
Recurso nº. : 119.221
Matéria: : IRPF - EX.: 1997
Recorrente : OTÁVIO LEITE DE OLIVEIRA GUIMARÃES
Recorrida : DRJ em CAMPINAS - SP
Sessão de : 20 DE OUTUBRO DE 1999
Acórdão nº. : 106-11.012

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 OTÁVIO LEITE DE OLIVEIRA GUIMARÃES.

ACORDAM os Membros da Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Wilfrido Augusto Marques (Relator) e Sueli Efigênia Mendes de Britto. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Luiz Fernando Oliveira de Moraes.


**DIMAS RODRIGUES DE OLIVEIRA
PRESIDENTE**

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 13884.001352/98-77
Acórdão nº. : 106-11.012


LUIZ FERNANDO OLIVEIRA DE MORAES
RELATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 15 FEV 2000

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros THAISA JANSEN PEREIRA, ROMEU BUENO DE CAMARGO e RICARDO BAPTISTA CARNEIRO LEÃO. Ausente, justificadamente, a Conselheira ROSANI ROMANO ROSA DE JESUS CARDOZO,

mf

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 13884.001352/98-77
Acórdão nº. : 106-11.012

Recurso nº. : 119.221
Recorrente : OTÁVIO LEITE DE OLIVEIRA GUIMARÃES

RELATÓRIO

Consoante notícia o auto de fls. 01/06, o contribuinte incluiu indevidamente como isentos e não-tributáveis rendimentos que assim não se enquadravam, percebidos de pessoa jurídica (Centro Técnico Aeroespacial - CTA) a título de gratificações atrasadas (GATA e GDAA).

Em análise aos argumentos colocados pelo contribuinte em sua peça impugnatória a autoridade julgadora manteve subsistente a ação fiscal, ao entendimento de que *"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"* (excerto da ementa).

Irresignado, o contribuinte interpõe recurso voluntário a este Conselho de Contribuintes requerendo a reforma da decisão recorrida. Após relato minucioso dos fatos que ensejaram a ação fiscal, o contribuinte explicitou que por ocasião do pagamento das gratificações atrasadas a fonte pagadora indicou-as como rendimentos não tributáveis (fl. 126), seguindo a orientação da Secretaria de Recursos Humanos do MARE (rubrica 00063, fl 125), não tendo as mesmas sido incluídas nos comprovantes de rendimentos pagos e retenção do imposto de renda na fonte (fl. 127). Por conseguinte, os servidores contribuintes lançaram os valores correspondentes no quadro relativo aos Rendimentos Isentos e não Tributáveis.

Em preliminar, o Recorrente indicou a nulidade de pleno direito que macularia o feito, pois *"...a intimação que deu início ao procedimento fiscal impondo exigências outras ao contribuinte foi perpetrada por Técnico do Tesouro Nacional -*

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 13884.001352/98-77
Acórdão nº. : 106-11.012

TTN, que não tem competência para cientificar o ora considerado SUJEITO PASSIVO junto ao Auto de Infração em curso, mesmo porque a competência tributária é indelegável" (fl. 102). Adiciona ter havido o cerceamento à defesa pois: "...deveria também (antes de ser intimado), ser informado, via ofício ou outro instrumento legal, de que tais rendimentos (pagos a título de gratificações devidas desde Novembro/89), deveriam ser oferecidos à tributação, sem que o direito à espontaneidade fosse-lhe surrupiado ardilosamente, mesmo considerando que tal débito subsistisse..." (fl. 104/105).

No mérito, asseverou que o CTA deveria figurar como sujeito passivo no procedimento já que havia reconhecido o erro de lançamento da rubrica e a equivocada informação a seus servidores que os rendimentos pagos deveriam ser considerados como não-tributáveis. Acresce que o CTA omitiu dos informes de rendimentos os valores pagos a título das gratificações.

Prossegue aduzindo de que ação fiscal deveria ter sido precedida de intimação para que a Fonte Pagadora recolhesse o imposto devido, consoante arts. 791, 891 e 919 do RIR/94, não merecendo aplicação o teor do Parecer COSIT nº 50. Neste sentido, requer o acolhimento das razões contidas no Parecer Normativo COSIT nº 01, de 08 de agosto de 1995, item 9, sendo mister a assunção, pela Fonte Pagadora, do ônus do imposto, trazendo à colação julgados oriundo do Tribunal Federal de Recursos, deste 1º Conselho de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Indica, ainda, que é irrelevante a natureza jurídica do empregador (Parecer Normativo CST nº 114), pelo que o próprio Código Tributário Nacional em seu art. 9º, parágrafo primeiro, reafirma a atribuição à fonte pagadora da condição de responsável pelos tributos que lhe caiba reter na fonte.

É o Relatório.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 13884.001352/98-77
Acórdão nº. : 106-11.012

VOTO VENCIDO

Conselheiro WILFRIDO AUGUSTO MARQUES, Relator

O recurso é tempestivo, na conformidade do prazo estabelecido pelo artigo 33 do Decreto nº 70.235 de 06 de março de 1972, tendo sido interposto por parte legítima, estando acompanhado da comprovação do depósito prévio relativo a 30% da exigência fiscal (fl. 124), pelo que dele tomo conhecimento.

Não se mostra juridicamente plausível a linha de argumentação esposada pelo contribuinte em sua preliminar.

Enquanto responsável pela instrução dos processos administrativos, ao técnico do tesouro nacional era dado solicitar informações relativas à ação fiscal, não havendo que se cogitar de nulidade nem tampouco de prejuízo, *in casu*.

De qualquer modo, tem-se que o ato processual de formalização da exigência tributária foi efetivado por agente competente, qual seja, auditor fiscal do tesouro nacional.

No que tange ao alegado cerceamento de defesa, de igual forma não antevejo plausibilidade à tese do Recorrente. Diante de violação à legislação tributária, a atividade de lançamento fiscal é vinculada e obrigatória ao agente competente, não sendo imperioso qualquer advertência fiscal ao contribuinte para a validade de seu deslinde.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 13884.001352/98-77
Acórdão nº. : 106-11.012

Prosseguindo, quanto ao mérito, entendo que não se cogita nestes autos de ilegitimidade do sujeito passivo, já que a discussão nos autos cinge-se ao valor do imposto de renda devido na declaração de ajuste anual, estando correto o lançamento feito em nome do beneficiário do rendimento.

Não obstante, quanto ao lançamento fiscal propriamente dito, passo a tecer as considerações deduzidos nos itens a seguir.

A partir dos artigos 796, 891 e 919 do RIR/94 extrai-se que, na qualidade de responsável, a pessoa jurídica pagadora dos rendimentos é o sujeito passivo do imposto de renda incidente na fonte, estando obrigada a recolher o valor do imposto devido **independentemente de ter feito a retenção**.

Assim, a partir da letra da lei tem-se que **quando o imposto não for retido ou em assumindo a fonte o seu ônus, caberá à fonte pagadora, na qualidade de contribuinte, efetuar o pagamento do imposto**.

Nestes autos, visualiza-se à evidência ter sido a fonte pagadora a autora da infração à legislação tributária, cabendo-lhe, portanto, a responsabilidade pelo pagamento do imposto.

Não se faz pertinente atribuir à declaração de ajuste anual o caráter de saneamento de situações irregulares ou infrações, praticadas ao longo do exercício pela fonte pagadora que deixou de reter o imposto. De qualquer modo, por força do artigo 9º, inciso IV, § 1º do CTN, é atribuída responsabilidade tributária às pessoas jurídicas de Direito Público e Privado, ao que a postergação no pagamento do imposto pela fonte pagadora implica em violação à legislação tributária, em patente prejuízo aos cofres públicos.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 13884.001352/98-77
Acórdão nº. : 106-11.012

Nestes autos, têm-se elementos abundantes no sentido do reconhecimento da infração pela fonte pagadora, logo, cabia-lhe reajustar a base de cálculo do imposto, entregando aos funcionários novo "demonstrativo de rendimentos pagos e imposto de renda retido na fonte", munidos do qual seria-lhes possível pleitear a redução do imposto, ainda sob o abrigo do instituto da denúncia espontânea (art. 138, C.T.N.).

Ao efetuar o pagamento das gratificações aos funcionários sem a retenção do imposto, tem-se que a fonte pagadora, ainda que tacitamente, assumiu o ônus tributário quanto à exação em comento.

Desta feita, em momento posterior, cabia-lhe considerar o rendimento pago como líquido, reajustar a base de cálculo e providenciar o recolhimento do imposto devido. Somente se desoneraria caso comprovasse ter o beneficiário tributado o rendimento em sua declaração, consoante orientação esposada no Parecer Normativo COSIT nº 01, de 08/08/95, abaixo transcrito:

"(...)

10. A única situação em que a fonte pagadora se eximiria da responsabilidade de retenção e recolhimento do imposto seria quando ficasse comprovado que o beneficiário já houvesse incluído o rendimento em sua declaração, conforme previsto no parágrafo único do art. 919 do RIR".

In casu, o contribuinte declarou o rendimento auferido como não tributável, na esteira da orientação da fonte pagadora, não o tendo tributado, razão pela qual não se cogita da aplicação do parágrafo único do art. 919 do RIR.

Em conclusão, reputo insubsistente o lançamento, em vista à violação ao princípio da legalidade, já que: (i) não há amparo legal à tributação anual dos rendimentos oriundos do trabalho assalariado, já que a incidência do imposto ocorre no momento da percepção dos rendimentos, não cabendo à

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 13884.001352/98-77
Acórdão nº. : 106-11.012

autoridade lançadora criar exceção não prevista na legislação de regência (Lei nº 7713/88); (ii) restaram descumpridas as orientações constantes dos arts. 891 e 919 do RIR/94; (iii) não se faz plausível corroborar com a postergação no pagamento do imposto realizada pela fonte pagadora, pois esta deveria tê-lo recolhido até o último dia útil do mês seguinte ao da retenção; (iv) o princípio constitucional da isonomia (CF/88, art. 150, inciso II) foi violado na espécie pois todos os demais contribuintes estão sujeitos ao regime, obrigatório, de pagamento do imposto no momento da percepção dos rendimentos; (v) o lançamento de ofício, sujeitando o contribuinte à multa de 75%, implicou em penalização daquele que, a princípio, não foi o autor da infração tributária.

Ante o exposto, conheço do recurso e dou-lhe provimento a fim de cancelar o lançamento formalizado nestes autos.

Sala das Sessões - DF, em 20 de outubro de 1999


WILFRIDO AUGUSTO MARQUES

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 13884.001352/98-77
Acórdão nº. : 106-11.012

VOTO VENCEDOR

Conselheiro LUIZ FERNANDO OLIVEIRA DE MORAES, Relator Designado

Discordo *permissa venia* da ilustrada Relatora que adota, quanto ao mérito da lide, a tese de ilegitimidade do sujeito passivo, firme no entendimento de que o crédito tributário somente poderia ser exigido da fonte pagadora.

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 expresse 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 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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 13884.001352/98-77
Acórdão nº. : 106-11.012

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 auferam 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. : 13884.001352/98-77
Acórdão nº. : 106-11.012

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.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 13884.001352/98-77
Acórdão nº. : 106-11.012

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 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 20 de outubro de 1999


LUIZ FERNANDO OLIVEIRA DE MORAES