



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

Processo nº : 13884.001515/99-11
Recurso nº : 122.155
Matéria : IRPF - EX.: 1997
Recorrente : MARIA DE LOURDES BRITO
Recorrida : DRJ em CAMPINAS - SP
Sessão de : 06 DE JUNHO DE 2000
Acórdão nº : 102-44.287

IRPF – SUJEITO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA – Aquele que declara seus rendimentos e por esta declaração sobre o lançamento, assim como as penalidades pecuniárias pelos erros nela cometidas, é o contribuinte sujeito passivo da obrigação tributária que tem a relação pessoal e direta com a situação que constitui o respectivo fato gerador do tributo.

Preliminar rejeitada.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por MARIA DE LOURDES BRITO.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria 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. Vencido o Conselheiro Leonardo Mussi da Silva.


ANTONIO DE FREITAS DUTRA
PRESIDENTE


VALMIR SANDRI
RELATOR

FORMALIZADO EM: 18 AGO 2000

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros JOSÉ CLÓVIS ALVES, CLÁUDIO JOSÉ DE OLIVEIRA, DANIEL SAHAGOFF e MARIA GORETTI AZEVEDO ALVES DOS SANTOS. Ausente, justificadamente, o Conselheiro MÁRIO RODRIGUES MORENO.



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

Processo nº. : 13884.001515/99-11
Acórdão nº. : 102-44.287
Recurso nº. : 122.155
Recorrente : MARIA DE LOURDES BRITO

RELATÓRIO

Maria de Lourdes Brito, CPF n. 026.860.908-04, recorre para esse E. Conselho de Contribuintes, de decisão da autoridade julgadora de primeira instância, que julgou procedente o lançamento do imposto constante do Auto de Infração de fls. 01/06, relativo ao exercício de 1997, ano-calendário de 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.

Inconformada com as alegações constantes do mencionado Auto de Infração apresenta, as fls. 46/83, sua Impugnação, alegando, em síntese que:

Preliminarmente, 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 perpetrada por Técnico do Tesouro Nacional – TTN;

Trata-se, portanto, de insanável vício de forma, acarretando a ineficácia jurídico-administrativa do auto de infração, nos termos do art. 59, do decreto 70.235/72 e disposições presentes nos artigos 2 e 3 da IN SRF n. 94, de 24/12/97;

Alega cerceamento de defesa, com base no art. 5, XXXIII e XXXIX da CF, com exclusão da espontaneidade, por entender que antes da intimação, todos os contribuintes deveriam ter tomado conhecimento dos fatos em discussão;



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

Processo nº : 13884.001515/99-11

Acórdão nº : 102-44.287

Entende não ter sido respeitado o art. 150 do CTN, que define o princípio da isonomia, ao impor tratamento igual a todos os contribuintes que se encontrem em situação equivalente;

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;

Lembra 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, alega:

Que os valores teriam sido decorrentes do recebimento acumulado de gratificações GATA/GDAA, nos contra-cheques 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 Reforma do Estado (MARE);

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 de orientação da MARE;

Em razão disso, alguns servidores, cômicos de suas obrigações para com o Fisco, se dirigiram à Receita Federal de SJ- Campos/SP, quando foram orientados sobre a natureza tributável dos rendimentos recebidos acumuladamente;



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

Processo nº. : 13884.001515/99-11

Acórdão nº. : 102-44.287

Na seqüência, a fonte pagadora CTA oficiou ao MARE 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;

Verifica-se desde logo, que o sujeito passivo no presente caso é a fonte pagadora que, sem titubear, reconheceu o equívoco cometido, para o qual também contribuiu o MARE. 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; inclusive com a aplicação imediata da multa de ofício de 75%, mais juros de mora;

Existe também 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;

O sujeito passivo da obrigação tributária seria 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 efetuada à retenção, o rendimento deveria ser considerado líquido, reajustando-se a base de cálculo e atribuindo-se a ela o ônus de imposto, nos termos do Parecer Normativo CST n. 1/95.

Para comprovar o alegado, anexa cópia dos holerites, do informe de rendimentos e de correspondências enviadas pelo CTA, MARE e Secretaria da Receita Federal (fls. 67 a 83).



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

Processo nº. : 13884.001515/99-11

Acórdão nº. : 102-44.287

À vista da Impugnação apresentada, a autoridade julgadora de primeira instância julga procedente a exigência fiscal, determinando o prosseguimento na cobrança do imposto lançado (fls. 85/96), sob os fundamentos de que:

Preliminarmente, não cabe a arguição de nulidade do Auto de infração; em virtude de haver sido assinada por TTN, bastando apenas a leitura do art. 23 do decreto 70.235/72 rebater tal pretensão;

Quando alega que teve sua espontaneidade excluída pelo auto de infração, a contribuinte incorre em equívoco, uma vez que na própria impugnação, item 29, informa que *"espontaneamente compareceu à agência local da Receita Federal para elucidar dúvidas..."*;

Já o cerceamento do direito de defesa só ocorre nos despachos e decisões, quando proferidos com inobservância do contraditório e ampla defesa. Igualmente não procede à alegação de que teria havido ofensa ao princípio da isonomia, uma vez que a Secretaria da Receita Federal, sobretudo, direcionou a fiscalização a todos os servidores que tenham recebido as indigitadas gratificações;

Quanto à carga tributária também se refuta o argumento de que, tendo ocorrido atraso nos pagamentos, o contribuinte estaria arcando com maior ônus, pois que desde a época em que as gratificações eram devidas (novembro/89) já vigorava a alíquota de 25%, como a ora exigida, sendo de destacar ainda que, para os anos-calendário de 1994 e 1995 existiu também a alíquota de 35%, alcançando a faixa mais elevada de remuneração;

Em relação à última preliminar argüida, a de que o artigo 12 da lei 7713/88 prevê a tributação dos rendimentos recebidos acumuladamente apenas em caso de ação judicial, igualmente é inconsistente, pois o dispositivo em questão



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

Processo nº. : 13884.001515/99-11

Acórdão nº. : 102-44.287

apenas autoriza a dedução das despesas judiciais necessárias ao recebimento de "atrasados", se tiverem sido pagas pelo contribuinte, sem indenização.

No tocante ao mérito, conclui, de acordo com o art. 8 da lei n. 9.250/95, que a própria sistemática do regime de fonte e de declaração de ajuste anual, confere ao Fisco o poder de exigir da contribuinte o imposto devido sobre rendimentos tributáveis, mesmo que não retido anteriormente. A fonte pagadora é obrigada a submeter o rendimento tributável à tabela progressiva, quando do pagamento ou crédito, efetivando a retenção do imposto de renda por ventura devido. Por sua vez, o beneficiário do rendimento é obrigado, independentemente de ter havido ou não a retenção e de ter sido informado ou não pela fonte pagadora, a incluí-lo na sua declaração anual de rendimentos, se estiver obrigado a sua apresentação.

Ou seja, a fonte pagadora é sujeito passivo de relação jurídica distinta daquela em que figura a pessoa física com tal qualidade, em razão do rendimento auferido. (neste sentido cita os Acórdãos ns. 106-07.498 e 106-07.734, ambos da Sexta Câmara do primeiro Conselho de Contribuintes e o Parecer COSIT n. 50, de 18.09.98- fl. 92). Ademais, verifica-se que a contribuinte é funcionária pública do Centro Técnico Aeroespacial – CTA, ligado ao Ministério da Aeronáutica, não tendo essa fonte pagadora efetuado a retenção do imposto.

E ainda, tendo a lei n. 7.923/89 determinado o pagamento de gratificações para a contribuinte, não é cabível cogitar do reajustamento da base de cálculo e da assunção do ônus do imposto pela fonte pagadora, por tratar-se de pessoa jurídica de direito público. Portanto, demonstrada de plano a impossibilidade de reajustamento da base de cálculo e da exigência do imposto não retido da fonte pagadora, cabível sua exigência da contribuinte.



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

Processo nº : 13884.001515/99-11

Acórdão nº : 102-44.287

Quanto à alegação de que as orientações do CTA e do MARE induziram os contribuintes ao erro na declaração de rendimentos, não sendo justo exigir-se multa de ofício de 75%, além dos juros de mora, ressalta que a atividade de lançamento é vinculada e obrigatória, nos termos do art. 142 e parágrafo do CTN, estando a multa prevista no art. 44 da lei n. 9.430/96

Menciona, também, não ser sustentável a suposta incoerência no auto de infração, pois tanto no Termo de Constatação, quanto na descrição dos fatos, não consta a afirmação dos autuantes de que os rendimentos relativos à gratificações tenham sido declarados como *"isentos ou não tributáveis"*.

A alegação de que o MARE teria alterado a rubrica 00063 após a ocorrência dos fatos, bem como de que o Fisco estaria cobrando dos contribuintes dada a dificuldade de autuar órgão público, não merece acolhida, eis que o enquadramento das gratificações pagas na rubrica 00063 é que foi indevida, como noticiou aquele Ministério e, ainda, que a contribuinte é o sujeito passivo da tributação dos valores pagos, demonstrado que ficou que a fonte pagadora não assumiu o ônus do imposto.

Inconformada com a decisão da autoridade julgadora *a quo*, a contribuinte, tempestivamente, recorre para esse E. Conselho de Contribuintes (fls.98/149), aduzindo, em síntese, como razões de recurso, além dos argumentos expostos anteriormente, o seguinte:

Os pagamentos foram efetuados, de acordo com orientações emanadas da Secretaria de Recursos Humanos do MARE, tendo como lastro a Rubrica 00063 e como tal considerada como rendimento não tributável. Quando da elaboração e entrega da declaração do Imposto de Renda pelos servidores durante o ano de 1997, outro não foi o entendimento do CTA senão o de orientá- los de que a



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

Processo nº. : 13884.001515/99-11

Acórdão nº. : 102-44.287

importância recebida a título de GATA e DAA deveria ser lançada no quadro correspondente a Rendimentos Isentos e Não Tributáveis, com a agravante de que os pagamentos de tais gratificações não constavam dos Comprovantes de Rendimentos Pagos e Retenção do Imposto de Renda na Fonte, fornecido a cada servidor pela fonte pagadora.

Alega ser nulo o ato administrativo de ofício que deu início à atividade fiscal empreendida pela Receita Federal, por ter sido praticado por servidor sem competência. Trata-se de vício de forma, de acordo com o at. 59, inciso i do Decreto nº 70.235 de 06 de março de 1972 e disposições presentes no Art. 2º e 3º das Instruções Normativas SRF nº 094 de 24 de dezembro de 1997.

O poder fiscalizatório exercido pelas repartições das Delegacias da Receita Federal não alcança órgãos da Administração Pública Federal Direta, de acordo com a Constituição de 1988 e o art. 9º, inciso IV, "a" do CTN. Portanto, constitui-se em indevido cerceamento de defesa, pois antes da intimação, dever-se-ia proporcionar aos mesmos, todos os meios para que viessem a tomar conhecimento dos fatos, antes da lavratura do respectivo auto. (cita o art. 5º, incisos XXXIII e XXXIX e art. 150, inciso II, ambos da Constituição vigente).

A Recorrente deveria, antes de ter sido intimada, ser informada via ofício, de que tais rendimentos, pagos a títulos de gratificações devidas desde novembro/89, deveriam ser oferecidos à tributação sem que o direito à espontaneidade fosse esquecido.

Deve ser atribuída à fonte pagadora e o MARE toda a responsabilidade por todos os desacertos ocorridos, uma vez que a gratificação era reconhecidamente devida pela fonte pagadora desde novembro de 1989 e que os pagamentos foram realizados e devidamente corrigidos pela mesma, nos termos da



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

Processo nº. : 13884.001515/99-11

Acórdão nº. : 102-44.287

orientação do MARE – Ministério da Administração e Reforma do Estado, utilizando - se a rubrica autorizada por esta.

Sob tal rubrica não estava a incidir o desconto do Imposto de Renda, e quando da entrega dos comprovantes de informes de rendimentos do imposto retido na fonte, exercício de 1996, não constavam os valores pagos a título de gratificação, sendo que a fonte pagadora determinou expressamente que fossem declarados com não tributáveis.

A fonte pagadora induziu aqueles que deixaram de declarara tais rendimentos como não tributáveis, omitindo tal informação em suas declarações, e também deixou de cumprir a ordem emanada do MARE, que reconheceu o equívoco cometido quando do lançamento da Rubrica, uma vez que seria contraditório imputar a todos os servidores, como a ora Recorrente, a responsabilidade por um erro para o qual não havia concorrido.

E que, sobretudo, a fonte pagadora jamais se eximiu de figurar como SUJEITO PASSIVO, tendo, para tanto, prestado informações à Receita Federal de todos os acontecimentos e surpreendendo-se com a posição adotada pela Delegacia da Receita Federal em São José dos Campos.

Corroborando todo este entendimento, o Exmo. Sr. Ministro de Estado da Aeronáutica, solidário com os objetivos perseguidos pela Recorrente, encaminhou ao Exmo. Sr. Ministro da Fazenda o Aviso Ministerial nº 08/GM1/342, de 05 de dezembro de 1998.

Ao final, requer o provimento do recurso interposto, para que: seja imputada à fonte pagadora toda a responsabilidade pelos equívocos cometidos, impondo à mesma, nos precisos termos dos artigos 791, 891 e



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

Processo nº. : 13884.001515/99-11

Acórdão nº. : 102-44.287

919 do Decreto n. 1.041/94, a obrigação de efetuar o recolhimento do imposto devido, obedecido para tanto, o contido no item 9 do Parecer Normativo COSIT n. 1/95, de 08 de agosto de 1995;

a) seja declarada a ilegitimidade passiva da ora Recorrente para figurar na presente exigência fiscal, reformando totalmente a decisão de primeira instância, eis que tal crédito tributário competia à fonte pagadora recolher no momento da disponibilidade financeira em favor de seus empregados;

c) caso seja julgado devido o tributo pela Recorrente, requer a isenção total das penalidades, arcando com o pagamento do imposto de forma adequada e compatível com a sua remuneração, uma vez que o atraso deu-se em razão de reiterados equívocos incorridos pela Administração Pública Federal.

É o relatório.



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

Processo nº. : 13884.001515/99-11
Acórdão nº. : 102-44.287

VOTO

Conselheiro VALMIR SANDRI, Relator

O recurso é tempestivo. Dele, portanto, tomo conhecimento, havendo preliminar a ser analisada.

Com relação as preliminares argüidas pela recorrente, entendo que não merece qualquer reforma a bem fundamentada decisão da autoridade julgadora de primeira instância, que bem enfrentou as matérias ali tratadas, o que peço *vênia* para adotá-la integralmente, por seus justos e abalizados argumentos.

No mérito, o que se discute no presente processo, é a exigência tributária consubstanciada no Auto de Infração de fls. 01/05, lavrado contra a recorrente, por ter a mesma lançado indevidamente em sua declaração de Ajuste Anual como rendimentos isentos e não tributáveis, valores recebidos a título de Gratificação de Atividade Técnica Administrativa (GATA), Gratificação de Desempenho e Apoio Administrativo (GDAA), do Centro Técnico Aeroespacial (CTA).

À vista do que consta no processo, entendo que não merece prosperar o inconformismo da recorrente, tendo em vista que a falta de retenção e de recolhimento pela fonte pagadora dos rendimentos, não autoriza o contribuinte considerar, em sua declaração de ajuste anual, tais rendimentos como isentos e não tributáveis, até por que, o titular da disponibilidade econômica ou jurídica do rendimento adquirido, ou dos proventos é contribuinte, conforme dispõe o art. 45 do Código Tributário Nacional, *in verbis*:



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

Processo nº : 13884.001515/99-11

Acórdão nº : 102-44.287

“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.”

Por sua vez, o artigo 121 do Código Tributário Nacional, ao tratar do sujeito passivo da obrigação tributária, dispôs:

“Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento do 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.”

Da exegese dos mandamentos acima se conclui que, o responsável pela retenção do imposto de renda na fonte é o substituto, eleito sujeito passivo da relação obrigacional para a retenção e recolhimento do tributo devido antecipadamente pelo contribuinte, que ao final de cada ano deverá apresentar declaração de rendimentos, na qual se determinará o saldo do imposto a pagar ou o valor a ser restituído, apurado com base no somatório de todos os rendimentos tributáveis recebidos durante todo o ano, sem exceção, independentemente de sua tributação na fonte ou não.



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

Processo nº. : 13884.001515/99-11

Acórdão nº. : 102-44.287

Logo, havendo ou não a retenção do imposto de renda na fonte, a pessoa que suporta, definitivamente, o ônus econômico do tributo é o contribuinte beneficiário dos rendimentos, assim como as penalidades pecuniárias que lhe são impostas pelos erros cometidos quando da entrega da declaração de rendimentos, por ser ele o titular que tem a relação pessoal e direta com a situação que constitui o respectivo fato gerador, cabendo à fonte pagadora dos rendimentos, as penalidades previstas na legislação pela não retenção do imposto.

Dessa forma, não pode prosperar os argumentos despendidos pela recorrente ao querer atribuir à fonte pagadora dos rendimentos, a responsabilidade pelo pagamento do imposto incidente sobre os rendimentos pagos a recorrente, de vez que ao contribuinte não se dá o direito ao desconhecimento da lei. Logo, se o mesmo sentiu-se prejudicado tendo em vista as informações prestadas pela fonte pagadora, resta-lhe a opção de ação via judicial, no intuito de ressarcir-se de prejuízos porventura ocorridos. O que não pode, é eximir-se ao pagamento do imposto de renda devido.

Ainda, caso a recorrente tivesse oferecido à tributação os valores recebidos em sua Declaração de Ajuste Anual, a não retenção do imposto de renda pela fonte pagadora, não lhe traria qualquer prejuízo, pois, as penalidades que lhe foram impostas, decorrem do não oferecimento à tributação desses valores em sua Declaração de Rendimentos.

Com relação à solicitação de isenção total das penalidades aplicadas à recorrente, entendo que esse E. Conselho não tem competência para exonerá-las, tendo em vista que as mesmas estão sendo exigidas com base na legislação pertinente, sendo vedado, portanto, ao julgador administrativo deixar de aplicá-la.



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

Processo nº. : 13884.001515/99-11

Acórdão nº. : 102-44.287

Isto posto, voto no sentido de rejeitar as preliminares de nulidade, e no mérito, nego provimento ao recurso.

Sala de Sessões – DF, em 06 de junho de 2000.

Assinatura manuscrita de Valmir Sandri.

VALMIR SANDRI