



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

Processo nº.: 13884.002283/00-88

Recurso nº.: 129.371

Matéria : IRPF - EX.: 1997

Recorrente : ARTUR FLÁVIO DIAS

Recorrida : DRJ em FOZ DO IGUAÇU - PR

Sessão de : 05 DE NOVEMBRO DE 2002

Acórdão nº.: 102-45.796

IRPF - MULTA DE OFÍCIO - DADOS CADASTRAIS - O lançamento efetuado com dados cadastrais espontaneamente declarados pelo contribuinte que, induzido pelas informações prestadas pela fonte pagadora, incorreu em erro escusável no preenchimento da declaração, não comporta multa de ofício.

Preliminares rejeitadas.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por ARTUR FLÁVIO DIAS.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, AFASTAR as preliminares argüidas, e, no mérito, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para excluir a multa de ofício, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Naury Fragoso Tanaka (Relator), Antonio de Freitas Dutra que negavam provimento e Valmir Sandri que votava por cancelar o lançamento. Designada a Conselheira Maria Goretti de Bulhões Carvalho para redigir o voto vencedor. Ausente, momentaneamente, o Conselheiro Luiz Fernando Oliveira de Moraes.

ANTONIO DE FREITAS DUTRA  
PRESIDENTE

MARIA GORETTI DE BULHÕES CARVALHO  
RELATÓRIA DESIGNADA

FORMALIZADO EM: 16 MAI 2003



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

Processo nº.: 13884.002283/00-88

Acórdão nº.: 102-45.796

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros AMAURY MACIEL, CÉSAR BENEDITO SANTA RITA PITANGA e MARIA BEATRIZ ANDRADE DE CARVALHO.



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

Processo nº. : 13884.002283/00-88

Acórdão nº. : 102-45.796

Recurso nº. : 129.371

Recorrente : ARTUR FLÁVIO DIAS

**R E L A T Ó R I O**

O processo tem por objeto o lançamento do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza incidente sobre os valores recebidos a título das gratificações GATA/GDAA, em janeiro de 1996, R\$ 11.213,58 e fevereiro do mesmo ano, R\$ 15.204,70, pagos pelo Centro de Treinamento da Aeronáutica – CTA, conforme demonstrativos de fls. 36 a 40.

Constituído por Auto de Infração, de 13 de julho de 2000, o crédito tributário resultou em R\$ 14.233,12, incluindo a penalidade de ofício e os juros de mora, fls. 43 a 45 e 41 e 42.

Conforme se verifica na seqüência de documentos a seguir identificada, o CTA pagou a gratificação sem a devida retenção do tributo, a cerca de 3.500 funcionários ativos e pensionistas, seguindo orientação do Ministério da Administração e Reforma do Estado – MARE. Em decorrência desse equívoco, diversos servidores dessa entidade buscaram a Delegacia da Receita Federal em São José dos Campos, no ano de 1997, a fim de obter informações sobre a tributação desses valores.

A referida unidade da Receita Federal orientou os contribuintes e o próprio CTA sobre a tributação desses rendimentos e após cerca de 3 (três) anos do conhecimento da situação, intimou o contribuinte para esclarecimentos a fim de iniciar o procedimento de ofício. A seqüência do procedimento encontra-se documentada conforme destacam as cópias dos documentos a seguir:

- ✓ 23/04/97 – Comunicado interno do Chefe da DI-F ao Chefe do GIA – CTA informando sobre não tributação das gratificações pagas



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

Processo nº. : 13884.002283/00-88

Acórdão nº. : 102-45.796

e solicitando transmitir essa orientação aos funcionários do CTA, fls. 34 e 35;

- ✓ 15/05/97 - Ofício 13884/SAFIS n.º 21/97, de 15 de maio de 1997, onde informa ao Centro Técnico Aeroespacial – CTA sobre a tributação dos rendimentos recebidos acumuladamente, fl. 7;
- ✓ 25/05/97 - ofício de autoria do Tem. Brig. Do Ar José Marconi de Almeida Santos dirigido ao Sr. Secretario da Receita Federal, no qual informa sobre o problema e pede alternativas, fls. 22 a 24;
- ✓ 17/07/97 - Intimação n.º 13864-2/087/97, de 17 de julho de 1997, dirigida ao CTA para que este informe funcionários que receberam rendimentos acumuladamente, fl. 8, documentos relativos ao atendimento, fls. 9 a 18;
- ✓ 18/08/97 - Comunicado do Secretário Adjunto de Recursos Humanos do MARE ao CTA, orientando o CTA sobre a tributação das parcelas remuneratórias, a fornecer lista dos funcionários que receberam rendimentos acumuladamente à Receita Federal e a orientar esses funcionários a efetuarem declaração retificadora junto à Receita Federal, fls. 20 e 21;
- ✓ 21/08/97 - Carta expedida pela Chefia da Seção de Fiscalização da DRF/São José dos Campos e dirigida ao CTA para explicar a motivação da Intimação 13864-2/087/97, e informar sobre os diversos funcionários desse órgão que compareceram à unidade para esclarecimentos em face das informações contraditórias expedidas pela fonte pagadora, fl. 11;





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

Processo nº. : 13884.002283/00-88

Acórdão nº. : 102-45.796

- ✓ 17/11/97 - Ofícios n.º 177, 178, 184, 187, e 203, este último datado de 17 de novembro de 1997, de autoria do Vice-Diretor do CTA, para informar sobre os beneficiários da dita gratificação, fls. 14 a 18;
- ✓ 18/09/98 - Parecer COSIT n.º 50, de 18 de setembro de 1998, orientando que a gratificação paga situa-se no campo dos rendimentos tributáveis do beneficiário, fls. 25 a 29.

Impugnação, tempestiva, na qual informou sobre a orientação inicial incorreta do CTA quanto à tributação dos valores recebidos, corrigida, posteriormente ao prazo de entrega das declarações de imposto de renda, em agosto de 1997, quando alertou para a devida retificação a fim de submissão das referidas verbas à tributação.

Afirmou que a responsabilidade pelo pagamento desse tributo é da fonte pagadora trazendo como fundamento o artigo 121 do CTN, que atribui a figura de sujeito passivo a quem a lei tenha incumbido a responsabilidade pela obrigação, e que, quando esta é transferida à terceiros, surge a figura da substituição tributária, trazendo conceitos sobre o tema emitidos por Bernardo Ribeiro de Moraes, Fabio Fanucchi e Alfredo Augusto Becker. Afirma que essa transferência de responsabilidade também ocorre no Imposto de Renda, quando de pagamentos por trabalhos prestados, na qual a fonte pagadora tem a obrigação de calcular, descontar e recolher o tributo. Decorre então que a fonte pagadora é substituta tributária e sujeito passivo nessa relação.

Solicitou a alocação do rendimento percebido nos meses de competência para fins de tributação, com lastro no fato de ser a renda produto do trabalho e não pertencer ao mês em recebida acumuladamente. E, finalizou, pedindo a exclusão da multa de ofício e dos juros de mora em decorrência da indução ao erro pela orientação incorreta expedida pela fonte pagadora.



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

Processo nº. : 13884.002283/00-88

Acórdão nº. : 102-45.796

A Autoridade Julgadora monocrática de primeira instância considerou o lançamento procedente, mediante Decisão DRJ/FOZ n.º 1638, de 06 de agosto de 2001, na qual informou não constituir responsabilidade da fonte pagadora a tributação de tais rendimentos – agora com base de cálculo reajustada - em momento seguinte ao pagamento porque pertence à Administração Federal Direta, fato que impede o pagamento de imposto para ela mesma ainda que tenha sido descontado do beneficiário dos proventos. Considerou que a legislação determina a tributação na pessoa física do beneficiário pelo estabelecimento da relação obrigacional estabelecida pela ocorrência do fato gerador consistente no auferimento da renda.

Citou julgado da 3.<sup>a</sup> Vara Federal de São Paulo, de 02/07/99, pelo MM Juiz Substituto Dr. Leonardo Sofi de Melo, no qual entendeu pertinente a tributação dos valores pelos beneficiários, uma vez que a ausência de desconto e recolhimento pela fonte pagadora não decorreu de erro de seus administradores.

Afastou a tributação no mês de competência considerando que a incidência ocorre pela disponibilidade econômica e esta somente se materializou nos meses de janeiro e fevereiro do ano-calendário de 1996; e, com lastro na subsunção dos fatos à hipótese de incidência, rejeitou o afastamento dos acréscimos legais.

Tempestivamente, dirigido recurso ao E. Primeiro Conselho de Contribuintes, no qual alegou em preliminar a nulidade do feito por ter sido praticado por servidor sem competência, uma vez presente intimação, dirigida à fonte pagadora, lavrada por Técnico do Tesouro Nacional – TTN.

Aditou que a nulidade decorre também do cerceamento de defesa ocasionado pelo desconhecimento das ações realizadas pelo Fisco para o levantamento dos dados, em momento anterior à lavratura do Auto de Infração, com ofensa ao artigo 5.º, XXXIII e XXXIX da CF. E, ainda, no mesmo sentido, a ausência



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

Processo nº. : 13884.002283/00-88

Acórdão nº. : 102-45.796

de informação ao contribuinte da submissão dos ditos rendimentos à tributação, como efetuado na correspondência dirigida à fonte pagadora, incorrendo em ofensa ao princípio da isonomia previsto no artigo 150, II, da CF.

Quanto ao mérito, a ilegitimidade passiva do contribuinte dada pela atribuição do fato imponível à fonte pagadora com lastro nos artigos 717 e 842 do Decreto n.º 3000/99, e, também, por orientação contida no Parecer Normativo COSIT n.º 1/95, de 8 de agosto de 1995. Finaliza solicitando a exclusão dos acréscimos legais em função dos reiterados equívocos da Administração Pública Federal.

Principais documentos que integram o processo:

- Mandado de Procedimento Fiscal – MPF n.º 0812000 2000 00161 3 emitido em 13 de junho de 2000;
- Auto de Infração, fls. 43 a 45 e 41 e 42;
- Impugnação, fls. 50 a 78, e documentos que a integram, fls. 79 a 117;
- Decisão DRJ/FOZ n.º 1638, de 6 de agosto de 2001, fls. 120 a 126;
- Recurso ao E. Primeiro Conselho de Contribuintes, fls. 130 a 155;
- Depósito para garantia de instância, fl. 157.

É o Relatório.



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

Processo nº. : 13884.002283/00-88  
Acórdão nº. : 102-45.796

**V O T O V E N C I D O**

Conselheiro NAURY FRAGOSO TANAKA, Relator

O recurso atende os requisitos da lei e dele conheço para proferir este voto.

O procedimento fiscal foi deflagrado em virtude da ausência de retenção do Imposto de Renda incidente sobre a Gratificação GATA/GDAA paga, acumuladamente, no ano de 1996, à recorrente, pelo Centro Técnico Aeroespacial – CTA. A infração inicial cometida pela fonte pagadora decorreu de orientação incorreta recebida do Ministério da Administração e Reforma do Estado – MARE para alocação desses valores em rubrica destinada a rendimentos não sujeitos à tributação do referido imposto.

A transferência de responsabilidade à fonte pagadora implica em cálculo do imposto, desconto dos rendimentos pagos e recolhimento aos cofres da União. Mesmo sob orientação anterior do MARE para inseri-la na rubrica 0063 - rendimentos não tributáveis - não se pode admitir a ausência de consulta prévia ao órgão administrador do referido tributo que é a Secretaria da Receita Federal.

Essa atitude foi tomada posteriormente ao procedimento incorreto e em virtude de diversos contatos com a Delegacia da Receita Federal em São José dos Campos, provocados por servidores do CTA que buscaram orientação quanto à tributação desses rendimentos, conforme já informado no Relatório. Portanto, o CTA incorreu em infração ao agir de acordo com as orientações do MARE e não efetuar a devida retenção do IR.

Correto o procedimento da DRF/São José dos Campos em buscar os esclarecimentos necessários, na forma do artigo 891 do RIR/94, Decreto n.º



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

Processo nº. : 13884.002283/00-88

Acórdão nº. : 102-45.796

1041, de 11 de janeiro de 1994 e 842 do RIR/99, Decreto n.º 3000, de 26 de março de 1999, para deflagrar a ação penalizadora sobre a fonte pagadora em decorrência do erro cometido. No entanto, a apuração fiscal dessa infração, junto ao referido órgão, é distinta desta que tem o foco na ação do contribuinte.

A preliminar de nulidade do feito por servidor incompetente na forma do artigo 59 do Decreto n.º 70235, de 6 de março de 1972, somente pode se tornar realidade quando esse fato consubstancia item da peça fundamental do processo que é o lançamento.

Nesta situação, a Intimação a que se refere a peça recursal foi lavrada pelo TTN Vladimir Facine Schinkarew, fl. 08, e dirigida ao CTA para que este informasse à Delegacia local os funcionários que receberam as ditas gratificações. Verifica-se, pelo carimbo, que o funcionário é chefe da equipe EQCOAD e daí a atribuição de buscar informações complementares necessárias à investigação fiscal pela formação de dossiês.

A busca de informações é genérica e destina-se a estudos iniciais sobre eventuais declarações inexatas. O procedimento de ofício tem início com a autorização da Administração Tributária para que o Auditor-Fiscal atue junto ao contribuinte. Esse ato consiste na emissão de Mandado de Procedimento Fiscal – MPF, que nesta situação foi emitido em 13 de Junho de 2000. Os atos posteriores que estabeleceram relação com a contribuinte não tiveram qualquer determinação de funcionários não habilitados à finalidade fiscal. Portanto, afasto a preliminar argüida.

Outra preliminar de nulidade consistiu no cerceamento de defesa ocasionado pelo desconhecimento das ações realizadas pelo Fisco para o levantamento dos dados, em momento anterior à lavratura do Auto de Infração, com ofensa ao artigo 5.º, XXXIII e XXXIX da CF.



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

Processo nº. : 13884.002283/00-88

Acórdão nº. : 102-45.796

Referidos comandos legais contidos no rol daqueles que constituem as garantias constitucionais aos direitos dos cidadãos deste País não se aplicam ao procedimento investigatório deflagrado para buscar informações gerais sobre contribuintes de determinado setor econômico.

Esses procedimentos buscam dados para cruzamento com informações prestadas ao Fisco e levantamentos de eventuais discrepâncias que, eventualmente, podem se tornar objeto de investigação dirigida. Daí não se submeterem ao princípio da científica porque não se tratam de investigação específica, mas de cunho geral. Cientificar todos os contribuintes que tivessem qualquer relação com um levantamento geral significaria impor o “pânico fiscal” que se traduz na instabilidade emocional gerada por eventual levantamento de um possível engano cometido.

O artigo 5º, inciso XXXIII, da CF abre os dados da Administração Tributária ao acesso dos contribuintes. No entanto, ao contrário do princípio da científica, aqui não se verifica a obrigação de espontaneamente encaminhar dados a todos os contribuintes, mas necessário que haja uma provocação dirigida a determinado tipo de dado para que a informação seja prestada.

“XXXIII - todos têm direito a receber dos órgãos públicos informações de seu interesse particular, ou de interesse coletivo ou geral, que serão prestadas no prazo da lei, sob pena de responsabilidade, ressalvadas aquelas cujo sigilo seja imprescindível à segurança da sociedade e do Estado.”

No caso, não se verifica qualquer tipo de solicitação do contribuinte dirigida à unidade da SRF de origem.

Já o artigo 5º, XXXIX, trata do amparo legal para que haja a definição de crime ou pena. Decorrência explícita do princípio da legalidade, que também se encontra inserto no inciso II do mesmo artigo, quando determina que



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

Processo nº. : 13884.002283/00-88

Acórdão nº. : 102-45.796

“ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;”. No entanto, não se verifica qualquer ato do Fisco praticado sem o devido amparo legal.

“XXXIX - não há crime sem lei anterior que o defina, nem pena sem prévia cominação legal.”

De outro lado, o lançamento encontra-se perfeitamente consubstanciado quanto à fundamentação legal, como se depreende da fl. 45 onde consta a Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal, integrante do Auto de Infração.

A ação fiscal junto ao contribuinte não incorreu em qualquer ilegalidade, nem tampouco lhe impingiu surpresa. O início do procedimento foi precedido de MPF emitido em 13 de junho de 2000, seguido de Intimação – FM 161/00, em 14 de junho de 1997, para que o contribuinte apresentasse ao Fisco dados dos fatos jurídico-tributários e prestasse os devidos esclarecimentos a respeito do posicionamento tomado em sua declaração de ajuste anual. Portanto, não houve a lavratura do Auto de Infração sem a participação anterior do contribuinte, como quer a defesa. Afasto a preliminar argüida porque despida de motivação devidamente comprovada no processo.

Outra preliminar de nulidade do feito diz respeito à ausência de informação da Administração Tributária sobre a incidência tributária nas referidas gratificações. Alega que deveria o contribuinte ter sido informado, na forma dirigida à fonte pagadora, motivo para ofensa ao princípio da isonomia previsto no artigo 150, II, da CF.

Essa alegação é totalmente descabida no processo. Não se constata qualquer tratamento desigual uma vez que a informação prestada decorreu da busca de diversos funcionários junto à SRF por orientações sobre como declarar as gratificações percebidas e das informações contraditórias prestadas pelo



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

Processo nº. : 13884.002283/00-88

Acórdão nº. : 102-45.796

Campus do CTA, conforme Carta do Chefe da Seção de Fiscalização datada de 21 de agosto de 1997, fl. 11.

Pensar que a Receita Federal deveria ter avisado todos os funcionários do CTA para que retificassem suas declarações, significa vedar o poder investigatório do Fisco. Em decorrência da publicação das leis reguladoras do tributo no Diário Oficial da União e da ampla divulgação efetuada pelos meios de comunicação escrita, falada e televisiva quando época da entrega das Declarações de Ajuste Anuais não se admite o desconhecimento do tributo e do seu campo de incidência. Portanto, não se pode cogitar que se atribua ao Fisco o dever de informar todos os funcionários do CTA sobre a subsunção da referida verba ao campo de incidência do tributo.

Ademais, comprovado que o MARE orientou o CTA para que informasse seus funcionários sobre a inserção das ditas gratificações no campo dos rendimentos tributáveis, e esse ato, apesar de não evidenciado no processo, deve ter sido concretizado em face da gravidade da situação.

Então, não se pode imaginar ofensa ao princípio constitucional da isonomia uma vez que a orientação à fonte pagadora decorreu de uma discussão a respeito da incidência tributária motivada pela orientação incorreta do MARE. Assim, foi correta e permitiu a correção do engano cometido em face do tempo entre a comunicação – 21 de agosto de 1997 - e o início do procedimento de ofício – 13 de junho de 2000. Preliminar afastada.

Quanto ao mérito, alegada a ilegitimidade passiva da contribuinte dada pela atribuição do fato imponível à fonte pagadora com lastro nos artigos 717 e 842 do Decreto n.º 3000/99, e, também, por orientação contida no Parecer Normativo COSIT n.º 1/95, de 8 de agosto de 1995.



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

Processo nº. : 13884.002283/00-88

Acórdão nº. : 102-45.796

O artigo 717 do Regulamento do Imposto sobre a Renda – RIR aprovado pelo Decreto n.º 3000, de 26 de março de 1999, impõe à fonte o dever de reter o imposto.

“Art. 717. Compete à fonte reter o imposto de que trata este Título, salvo disposição em contrário (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, arts. 99 e 100, e Lei nº 7.713, de 1988, art. 7º, § 1º). (V. NOTAS 1776 a 1778).”

Já o artigo 842, do mesmo ato legal, trata da ação fiscal para verificação de infrações à legislação impositiva da transferência de responsabilidade.

“Art. 842. Quando houver falta ou inexatidão de recolhimento do imposto devido na fonte, será iniciada a ação fiscal, para exigência do imposto, pela repartição competente, que intimará a fonte ou o procurador a efetuar o recolhimento do imposto devido, com o acréscimo da multa cabível, ou a prestar, no prazo de vinte dias, os esclarecimentos que forem necessários, observado o disposto no parágrafo único do art. 722 (Lei nº 2.862, de 1956, art. 28, e Lei nº 3.470, de 1958, art. 19). (V. NOTAS 2016 e 2017).”

O artigo 722 do RIR/99, idêntico ao artigo 919 do RIR/94 e de mesma fundamentação legal, determina a obrigação do recolhimento do tributo à fonte pagadora, ainda que não o tenha retido, exceto quando demonstrar que o beneficiário já tenha oferecido o respectivo rendimento à tributação na sua declaração.

No entanto, sabemos que a lei não deve ser interpretada literalmente, salvo nos casos previstos no artigo 111 do CTN – isenção, suspensão e dispensa do cumprimento de obrigações acessórias. Esta é uma situação que requer a investigação mais aprofundada para que se obtenha a extensão das determinações contidas no texto legal.

A fonte pagadora nem sempre permanece responsável pelo tributo que deixou de ser recolhido quando a obrigação foi a ela, parcialmente, atribuída.



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

Processo nº. : 13884.002283/00-88

Acórdão nº. : 102-45.796

Nos casos em que o rendimento caracteriza-se pela tributação definitiva e a responsabilidade pelo desconto e recolhimento é a ela atribuída, a responsabilidade com ela permanece durante o prazo decadencial do direito de ação da Administração Tributária, uma vez que o beneficiário não tem qualquer obrigação de inserir os valores percebidos no campo daqueles tributáveis, dado o caráter de exclusividade na fonte a ele inerente. Já aqueles em que o rendimento sujeita-se à tributação em dois tempos, na fonte e declaração, sua obrigação extingue-se a partir do momento em que se conclui o fato gerador do tributo para o beneficiário.

Na primeira hipótese trata-se da figura da substituição tributária a que o recorrente fez menção, porque a fonte pagadora é responsável e, conjuntamente, sujeito passivo, pois o pagamento independe da conclusão do fato gerador do tributo na pessoa do beneficiário. Já a segunda, configura, apenas, transferência de responsabilidade, parcial, na forma da lei, porque a fonte pagadora figura como sujeito passivo temporário, enquanto o tributo recolhido será aproveitado posteriormente pelo beneficiário, quando da ocorrência do fato gerador.

Como esclarece o saudoso mestre Amílcar de Araújo Falcão em sua obra “Introdução ao Direito Tributário”, atualizada por Flávio Bauer Novelli, 5.<sup>a</sup> Ed., 1994, Forense, RJ, p. 87, a responsabilidade atribuída a terceiros tem intensidade variável, podendo ir desde a simples solidariedade até a completa substituição, e nesta última, ocorre a figura do substituto tributário. Segundo o autor, o que caracteriza a substituição é que ela constitui “modalidade de execução contra terceiros”, enquanto a solidariedade permite ao credor escolher sobre qual devedor agirá.

“Sujeito passivo tributário com responsabilidade originária é o contribuinte (*Steuerschuldner*). A sua configuração resulta da simples realização do fato imponível. O fato imponível é mero índice da capacidade contributiva. Verificado tal pressuposto de fato, sobressai logo a sua atribuição à pessoa, cuja capacidade econômica ele traduz.



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

Processo nº. : 13884.002283/00-88

Acórdão nº. : 102-45.796

**A identificação do contribuinte, portanto, incumbe ao intérprete: independe de menção na lei.**

Basta que o legislador fale em venda, compra, rendimento, propriedade imóvel, para se deduzir que os contribuintes dos impostos, que sobre estas operações (na acepção dada pelo direito tributário) recaem, são o vendedor, o comprador, o que auíra rendimentos, ou quem detenha a propriedade econômica do prédio ou terreno.

Os demais sujeitos passivos, no entanto, só se configuram se como tais instituídos por norma legal expressa.

A estes o direito alemão dá o nome genérico de *Steuerentrichtungspflichtiger* (obrigados ao pagamento do imposto).

Não excluem, pois, o devedor originário. Apenas a lei lhes dá a responsabilidade pelo tributo (*obligatum esse*) destacando-a da pessoa devedora originária.

Varia a intensidade desta responsabilidade, podendo ir da solidariedade à substituição completa do contribuinte.

A esta última espécie se liga a figura do substituto legal tributário.

(.....)

**O substituto, pois, é aquele terceiro a quem a lei comete, com exclusividade, o dever de pagar um tributo alheio.**

(.....)

Enfim, o substituto legal é investido da responsabilidade tributária (*Haftung*), com exclusão do contribuinte.

A substituição, pois, é mero critério, legalmente eleito, de atribuição do fato imponível." (Realcei e grifei)

A gratificação percebida decorre da prestação do trabalho assalariado, portanto submetida à tributação na fonte e na declaração por determinação legal contida no artigo 7.º da lei n.º 7713, de 22 de dezembro de



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

Processo nº. : 13884.002283/00-88

Acórdão nº. : 102-45.796

1988, que trata da primeira citada, e artigos 10 e 11 da lei n.º 8134, de 27 de dezembro de 1990, que determinam a incidência anual e a compensação dos valores retidos.

Até o momento da conclusão do fato gerador do tributo o sujeito ativo pode escolher sobre qual dos sujeitos exigirá o tributo, podendo ser aquele responsável eleito por lei, ou o próprio contribuinte. No entanto, após o surgimento da obrigação tributária principal na pessoa física do beneficiário em decorrência da conclusão do fato gerador do tributo, a responsabilidade pelo seu recolhimento já não mais recai sobre a fonte pagadora, pois dever legal atribuído ao próprio contribuinte. Assim, não cabe à Administração Tributária escolher sobre qual devedor agirá porque somente um deles responde pela obrigação tributária, o beneficiário.

“Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.”

Há que esclarecer que o fato gerador do Imposto de Renda das Pessoas Físicas é do tipo denominado complexivo ou periódico, que vai se formando ao longo do ano-calendário, e se completa ao final do último dia desse período e antes do início do primeiro dia do ano-calendário, imediatamente subsequente.

No dizer de Luciano Amaro, em Direito Tributário Brasileiro, 8.ª Ed., Saraiva, 2002, p. 258, “é um acontecimento que se desenrola ao longo de um lapso de tempo, tal qual uma peça de teatro, em relação à qual não se pode afirmar que ocorra no fim do último ato; ela se completa nesse instante, mas ocorre ao longo do tempo, sendo inegável o relevo das várias situações desenvolvidas durante o espetáculo para a contextura da peça. Assim também uma partida de futebol só termina com o apito final do árbitro, mas ela ocorre ao longo do tempo, sendo indispensável, para definição do resultado, verificar o que aconteceu durante todo o jogo.”



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

Processo nº. : 13884.002283/00-88

Acórdão nº. : 102-45.796

Como citado no início, a gratificação percebida é do tipo de rendimento que se submete à tributação na fonte e na declaração. Assim, a partir do final do último dia do ano-calendário em que percebidos tais rendimentos, a responsabilidade pelo tributo passou da fonte pagadora ao beneficiário. A conclusão da incidência tributária ocorreu no encerramento do período fixado para a apuração do fato gerador complexivo na pessoa física do beneficiário, em 31 de dezembro do ano de 1996.

Como se observa não houve ofensa ao princípio constitucional da legalidade, segundo o qual “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;”. A lei não dispôs como quis a contribuinte, impondo substituição tributária em seu sentido estrito, ao contrário, a sua interpretação demonstra que o fisco agiu corretamente, subordinado às determinativas legais vigentes à época dos fatos.

Descarta-se a ilegitimidade passiva da recorrente pois os rendimentos encontram-se no campo de incidência do IR e a tributação, mensal ou anual, é de sua responsabilidade.

*Ad argumentandum tantum*, porque têm seus efeitos restritos às partes litigantes, diversos são os julgados deste E. Primeiro Conselho de Contribuintes, no mesmo sentido deste voto. Deles, trago o Acórdão n.º 102-45379, no qual foi relator o nobre Conselheiro Amaury Maciel, desta Câmara, onde a empresa recorrente obteve provimento por unanimidade de votos.

**“IRF - IMPOSTO DE RENDA NA FONTE A TITULO DE ANTECIPAÇÃO DO IMPOSTO DEVIDO NA DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL - AÇÃO FISCAL INICIADA APÓS A OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR E DATA DA ENTREGA DA DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL - BENEFICIÁRIOS IDENTIFICADOS - EXCLUSÃO DA RESPONSABILIDADE DA FONTE PAGADORA PELO RECOLHIMENTO DO IMPOSTO DEVIDO - Sendo o imposto de renda na fonte tributo devido mensalmente pelo beneficiário do rendimento, cujo "quantum" deverá ser informado na Declaração de Ajuste Anual para a determinação de diferenças a serem pagas ou**



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

Processo nº. : 13884.002283/00-88

Acórdão nº. : 102-45.796

restituídas, e se a ação fiscal desenvolveu-se após a ocorrência do fato gerador e data da entrega da Declaração de Ajuste Anual, 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 - pessoa física -, se for o caso, há que ser efetuado em nome do sujeito passivo direto da obrigação tributária, ou seja, o beneficiário e titular da disponibilidade jurídica e econômica do rendimento, exceto no regime de exclusividade do imposto na fonte. A falta de retenção do imposto de renda na fonte pela fonte pagadora não exonera o beneficiário dos rendimentos da obrigação de incluí-los, para fins de tributação, na Declaração de Ajuste Anual. Esta inclusão deverá ser efetuada pelo sujeito passivo direto da obrigação tributária ou, "ex-offício", pela Autoridade Fiscal."

No mesmo sentido, jurisprudência dada pelo Acórdão n.º 104-17818, no qual foi relator o ilustre Conselheiro Nelson Malmann, de 23 de janeiro de 2001, processo n.º 10540.000389/97-17, com provimento unânime para a recorrente Banco do Brasil S/A.

**"IRF - IMPOSTO DE RENDA NA FONTE A TITULO DE ANTECIPAÇÃO DO IMPOSTO DEVIDO NA DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL - FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO APURADO APÓS 31 DE DEZEMBRO DO ANO DO FATO GERADOR - EXCLUSÃO DA RESPONSABILIDADE DA FONTE PAGADORA PELO RECOLHIMENTO DO IMPOSTO DEVIDO - 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 fiscal ocorrer após 31 de dezembro do ano do fato gerador, descabe 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, deverá ser efetuado em nome do beneficiário do rendimento."**

Outra solicitação tem assento na exclusão dos acréscimos legais com lastro no artigo 100 do CTN, pois erro cometido em função de norma incorreta da Administração Pública Direta.

Esse fundamento não pode ser utilizado para a exclusão da penalidade de ofício nem dos juros de mora uma vez que o MARE não expediu ato



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

Processo nº. : 13884.002283/00-88

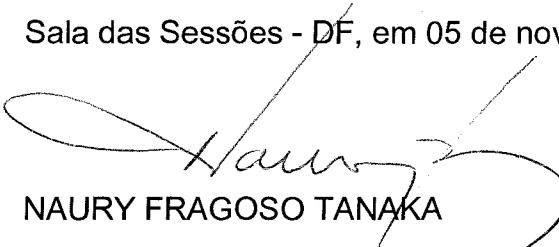
Acórdão nº. : 102-45.796

modificativo da norma em vigor, nem poderia fazê-lo pois autoridade incompetente para esse fim.

A orientação interna e o pedido para estendê-la aos funcionários não se presta como justificativa para eliminar a infração cometida, em face da incompetência para legislar sobre o assunto. Como demonstrado no Relatório, diversos foram os funcionários que se dirigiram, corretamente, ao órgão com poderes para administrar o tributo, a Secretaria da Receita Federal.

Em vista de que nenhuma das alegações não encontram respaldo legal e o procedimento fiscal obedece aos dispositivos do Decreto nº 70235, de 6 de março de 1972, voto no sentido de negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 05 de novembro de 2002.

  
NAURY FRAGOSO TANAKA



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

Processo nº.: 13884.002283/00-88  
Acórdão nº.: 102-45.796

**VOTO VENCEDOR**

Conselheira MARIA GORETTI DE BULHÕES CARVALHO, Relatora Designada

O recurso atende aos pressupostos de admissibilidade, devendo, portanto, ser conhecido.

A questão submetida à apreciação da Câmara consiste na pretensão do recorrente em ver afastada a tributação imputada ao mesmo do IR fonte cumulada com a multa de ofício sobre rendimentos declarados como "não tributáveis".

Sou pela exclusão da penalidade, vez que o contribuinte, espontaneamente, declarou os rendimentos não os ocultando da Receita Federal.

É certo, também, que os referidos rendimentos, inobstante declarados indevidamente com não tributáveis, constituíam elementos cadastrais da repartição e não foram apurados através de procedimentos fiscais e sim confessados pelo beneficiário.

Não bastasse, a fonte pagadora através do formulário "informe de rendimentos", alocava os valores como isentos e não tributáveis e, com isto, induzia o contribuinte a praticar o erro, perfeitamente escusável, no preenchimento de sua declaração, não se vislumbrando nenhum tipo de fraude ou sonegação.

Esta mesma questão já foi submetida à Câmara Superior de Recursos Fiscais, dando origem ao Acórdão n.º CSRF/01.0.217, com a seguinte ementa:

"IRPF - REVISÃO DE DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS. LANÇAMENTO DE OFÍCIO OU POR DECLARAÇÃO. Desde que o contribuinte declarou os rendimentos, embora, erroneamente, os considerasse intitutáveis, não cabia considerar tais rendimentos como omitidos, e inexata a declaração, efetuando-se o conseqüente



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

Processo nº. : 13884.002283/00-88  
Acórdão nº. : 102-45.796

lançamento de ofício. A hipótese ensejava a retificação de erro, em simples revisão interna, procedendo-se ao lançamento por declaração.”

Nesse Acórdão, o ilustre Relator Dr. Urgel Pereira Lopes apresentou os seguintes fundamentos, os quais adoto e permito-me transcrever:

“O conceito de declaração inexata deve ser visto com os devidos temperamentos.

Se o vocábulo exato tem a acepção de certo, correto, preciso, rigoroso, perfeito, esmerado, seria inexato tudo que, em alguma medida, não fosse certo, correto, preciso etc. Em suma, qualquer pequeno erro de soma, de informação etc. implicaria inexatidão de declaração.

Ante o rigor terminológico de inexato, a legislação do imposto sobre a renda cuida de estabelecer o sentido do vocábulo quando aplicado às declarações de rendimentos. Assim, lê-se no art. 483, letra “c”, do RIR/75:

“c) fizer declaração inexata, considerando-se como tal não só a que omitir rendimentos como também a que contiver dedução de despesas não efetuadas ou abatimentos indevidos.”

Em vista do texto legal transcrito, concluímos que não é qualquer erro, mesmo grosseiro, que autoriza o lançamento de ofício, por inexatidão da declaração de rendimentos.

Temos, por outro lado, o lançamento por declaração, isto é, o lançamento efetuado à vista das informações prestadas pelos contribuintes.

Entendo que, nestes casos, não se cuida, pura e simplesmente, de efetuar o lançamento por declaração apenas quando as declarações de rendimentos estão preenchidas com absoluta correção. Na realidade, lançamento será por declaração sempre que, em revisão interna, for possível extrair dos elementos fornecidos pelos contribuintes os dados necessários à feitura do lançamento, com segurança. No processo de revisão, não se afasta a hipótese de intimação ao contribuinte para prestar esclarecimentos necessários. Se estes foram satisfatórios, isto é, confirmarem, por exemplo, a legitimidade da classificação dada aos rendimentos, das



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

Processo nº. : 13884.002283/00-88

Acórdão nº. : 102-45.796

deduções ou abatimentos considerados, ainda assim o lançamento será por declaração, retificando-se, no que couber, a declaração prestada pelo contribuinte.”

Assim, na esteira dessas considerações, meu voto é no sentido de DAR provimento PARCIAL ao recurso, para excluir do lançamento a multa de ofício.

Sala das Sessões - DF, em 05 de novembro de 2002.

*Maria Goretti de Bulhões Carvalho*  
MARIA GORETTI DE BULHÕES CARVALHO