



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
SEXTA CÂMARA

Processo nº. : 13884.002284/00-41
Recurso nº. : 125.375
Matéria : IRPF - Ex(s): 1997
Recorrente : HELENA PINTO ZARONI
Recorrida : DRJ em CAMPINAS - SP
Sessão de : 05 DE DEZEMBRO DE 2001
Acórdão nº. : 106-12.413

OMISSÃO DE RENDIMENTOS – INDEVIDA INCLUSÃO NA RUBRICA RENDIMENTOS ISENTOS E NÃO TRIBUTÁVEIS - RESPONSABILIDADE DA FONTE PAGADORA - O contribuinte que elabora sua declaração de acordo com os dados apontados pela fonte pagadora que é órgão público e que foi devidamente orientado pelo MARE, não pode sofrer penalização, já que trata-se de erro excusável.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por HELENA PINTO ZARONI.

ACORDAM os Membros da Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Iacy Nogueira Martins Moraes (Relatora), Thaisa Jansen Pereira e Luiz Antonio de Paula. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Wilfrido Augusto Marques.


IACY NOGUEIRA MARTINS MORAIS
PRESIDENTE


WILFRIDO AUGUSTO MARQUES
RELATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 07 NOV 2002

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 13884.002284/00-41
Acórdão nº : 106-12.413

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros SUELI EFIGÊNIA MENDES DE BRITTO, ORLANDO JOSÉ GONÇALVES BUENO e EDISON CARLOS FERNANDES. Ausente o Conselheiro ROMEU BUENO DE CAMARGO.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 13884.002284/00-41
Acórdão nº. : 106-12.413

Recurso nº. : 125.375
Recorrente : HELENA PINTO ZARONI

RELATÓRIO

HELENA PINTO ZARONI, já qualificada nos autos, recorre da decisão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campinas – Decisão DRJ/CPS Nº 2.792, de 04/10/2001 (fls. 63/71) - da qual tomou conhecimento em 23/10/2000 (fl. 74), por meio do recurso protocolizado em 21/11/2000 (fls. 75/ 94).

Contra a contribuinte foi lavrado o auto de infração de fls. 13/15, acompanhado dos demonstrativos de fls. 11/12, devido à omissão na Declaração de Ajuste Anual, relativa ao exercício de 1997, ano-calendário de 1996, de rendimentos de natureza salarial recebidos de pessoa jurídica, especificamente, rendimentos percebidos a título de Gratificação de Atividade Técnico - Administrativo – GATA do Centro Técnico Aeroespacial - CTA, órgão vinculado ao Comando da Aeronáutica.

O início do procedimento fiscal deu-se com a intimação de fl. 05, mediante a qual o Auditor Fiscal da Receita Federal Sr. Osmar Carlos Medaglia intimou a recorrente a apresentar: cópias dos contra-cheques dos meses da concessão de rendimentos a título de GATA/GDAA recebidos acumuladamente, no total de R\$ 26.418,28; cópias dos comprovantes de rendimentos pagos e de retenção de imposto de renda retido na fonte, fornecidos pela fonte pagadora (CTA); e justificativa da não inclusão desses valores na Declaração de Ajuste Anual.

A intimação foi atendida mediante o documento de fl. 07, no qual a recorrente alega não ter incluído os valores percebidos, acumuladamente, a título de GATA, devido à ausência destes no comprovante anual de rendimentos fornecido pela fonte pagadora CTA, juntado aos autos à fl. 10.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 13884.002284/00-41
Acórdão nº. : 106-12.413

Devidamente cientificada da autuação e, inconformada, apresentou, tempestivamente, impugnação (fls. 19 a 39) alegando, em síntese, que:

“... o ato administrativo de ofício que deu início à atividade fiscal empreendida contra a contribuinte ora impugnante deve ser declarado 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, que não tem competência para cientificar a ora considerado SUJEITO PASSIVO junto ao Auto de Infração em curso, mesmo porque a competência tributária é indelegável.” (sic)

- houve cerceamento do direito de defesa, pois desconhecia a origem do processo administrativo fiscal, tendo a autoridade lançadora afrontado o preceito constitucional ditado pelo inciso XXXIII e XXXIX, do art. 5º, da Constituição Federal;

- o princípio da isonomia não foi respeitado, vez que no que diz respeito à fonte pagadora, a autoridade fiscal emitiu um ofício que não a penalizava, mas somente esclarecia que os rendimentos em foco deveriam ser fornecidos à tributação. Com relação a ela, a Receita Federal não deu a oportunidade para o recolhimento espontâneo, iniciando desde logo o procedimento de ofício;

- a tributação dos rendimentos recebidos acumuladamente no mês do recebimento lhe é prejudicial e, que este tratamento tributário seria aplicável apenas aos casos de demanda judicial;

- a secretaria de Recursos Humanos do MARE orientou no sentido de que tais valores fossem considerados como não tributáveis, a medida que enquadrou-os na rubrica contábil 00063 – pagamentos de exercício anteriores;

4

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 13884.002284/00-41
Acórdão nº. : 106-12.413

- o CTA informou aos servidores que os rendimentos em tela deveriam ser informados na Declaração de Ajuste Anual como rendimentos isentos/não tributáveis;
- alguns servidores, conscientes de suas obrigações fiscais, procuraram a Receita Federal de São José dos Campos – SP e foram orientados que os rendimentos eram tributáveis;
- a fonte pagadora oficiou o MARE, comunicando o equívoco e o conseqüente enquadramento;
- que a responsabilidade é da fonte pagadora e do MARE. O engano foi cometido pelo MARE, que por ser órgão da administração pública federal direta está vinculado aos processos administrativos fiscais;
- erro na identificação do sujeito passivo, haja vista o órgão de pagamento deveria ser o retentor do imposto conforme previsto nos art. 791 e 919 do RIR/94. Uma vez não descontado na fonte, deveria considerar o rendimento pago como líquido, reajustando a base de cálculo, assumindo o ônus do tributo. Cita em seu auxílio o Parecer Normativo nº 01/95, Acórdãos do TFR da 4ª Região e deste Conselho;
- questiona a imposição das penalidades pecuniárias;
- sempre agiu de boa fé, “... até mesmo quando espontaneamente compareceu à agência local da Receita Federal para elucidar dúvidas, ..., mesmo porque, se assim não agisse, a Receita Federal não seria de toda sabedora dos equívocos cometidos pela Fonte Pagadora e os quais injustamente a mesma quer imputar somente ao Impugnante.”;
- a administração tributária “*valeu-se do meio legal menos dificultoso, insurgindo-se contra a indefesa contribuinte, já que a retenção do imposto devido pela Fonte Pagadora (Administração Pública), parecia-lhe inexecutável.*” (sic – fl. 39)

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 13884.002284/00-41
Acórdão nº. : 106-12.413

- o parecer Normativo CST nº 114 e o art. 9º do CTN corroboram com o entendimento da contribuinte; e
- pede a relevação da penalidade.

Anexa cópia de diversos documentos relativos a troca de informações entre o CTA, MARE e a Secretaria da Receita Federal.

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campinas decidiu por julgar a exigência fiscal procedente, mediante a Decisão DRJ/CPS nº 2.792, de 04/10/2000, cuja ementa transcrevo:

"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 a 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 de setembro de 1998).

LANÇAMENTO PROCEDENTE"

Cientificada da Decisão supra mencionada e, ainda, inconformada apresentou, tempestivamente, recurso voluntário de fls. 75/94, reiterando as alegações anteriores e acrescentando, em síntese, que:

- à fonte pagadora seja imputada a responsabilidade, haja vista as disposições dos arts. 633 e 919 do RIR/94;
- a tributação dos rendimentos recebidos acumuladamente deve observar o regime de competência e não o de caixa; e

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 13884.002284/00-41
Acórdão nº. : 106-12.413

- em conformidade com o art. 100 do Código Tributário Nacional, devem ser excluídas do lançamento as parcelas relativas aos acréscimos legais – multa de ofício e juros de mora, haja vista ter considerado como verdadeira a informação da fonte pagadora.

Consta do processo à fl. 95 o comprovante da realização do depósito recursal.

É o Relatório.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 13884.002284/00-41
Acórdão nº. : 106-12.413

VOTO VENCIDO

Conselheira IACY NOGUEIRA MARTINS MORAIS, Relatora

O recurso atende aos pressupostos de admissibilidade, razão pela qual dele tomo conhecimento.

Conforme relatado, tratam os autos de lançamento de ofício onde é exigido o imposto de renda relativo ao exercício 1997, ano-calendário de 1996, acrescido dos encargos legais, em virtude da omissão, na Declaração de Ajuste Anual, dos rendimentos recebidos acumuladamente do Centro Técnico Aeroespacial –Comando da Aeronáutica, a título de gratificação denominada "Gratificação de Atividade Técnico - Administrativo – GATA", importâncias reconhecidas administrativamente como devidas aos servidores daquele órgão, mas que não lhes foram creditadas nos meses de referência.

Insurge-se a recorrente contra o lançamento pela razão fundamental de que em virtude das informações disponibilizada pela fonte pagadora, CTA, órgão público, mediante o Comprovante Anual de Rendimentos, deixou de declarar o rendimento em tela, haja vista que daquele informe não constaram tais rendimentos e, que sendo a fonte pagadora responsável pela retenção do imposto de renda na fonte sobre tais rendimentos, ao se abster de efetuar a devida retenção e respectivo recolhimento a esta deveria ser imputado o ônus do imposto.

Entretanto, embora seja inquestionável o erro no Comprovante Anual de Rendimentos, verifica-se que a informação relativa aos rendimentos objeto

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 13884.002284/00-41
Acórdão nº. : 106-12.413

da lide foram informados nos comprovantes mensais, conforme se verifica nas cópias destes comprovantes anexadas aos autos (fls. 08 e 09).

Do histórico apresentado pela própria recorrente, inclusive com a anexação dos documentos probantes, em sua impugnação, constata-se que:

- a recorrente omitiu na declaração de rendimentos os valores recebidos acumuladamente a título de GATA, conforme cópia da declaração de rendimentos apresentada em 28/04/1997, anexada à fl. 03, ao contrário do que afirma, ou seja de que teria declarado-os como isentos/não tributáveis;
- conforme o documento do CTA juntado aos autos à fl. 44, a fonte pagadora, em data anterior ao prazo final para a apresentação da declaração de rendimentos, esclareceu aos servidores o erro cometido no informe de rendimentos;
- conforme o Ofício 13.884/SAFIS/nº 21, de 15/05/1997, o Sr. Chefe da Seção de Fiscalização da Delegacia da Receita Federal em São José dos Campos informou que os rendimentos em discussão deveriam ser oferecidos à tributação pelo beneficiário do rendimento;
- mediante o documento exarado pela Secretaria de Recursos Humanos do Ministério da Administração Federal e Reforma do Estado - MARE, Comunica (FLS. 59/60), datado de 18/08/97, aquela Secretaria, também, informou que os rendimentos recebidos acumuladamente relativos a parcela remuneratória do servidor estão sujeitos à tributação e, que tendo em vista a ausência de retenção deveria o CTA - "Orientar os servidores

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 13884.002284/00-41
Acórdão nº. : 106-12.413

para que façam declaração retificadora junto a RECEITA FEDERAL”:

- a recorrente procurou a Receita Federal, antes que este Órgão tomasse conhecimento dos fatos que deram origem ao presente, sendo, portanto, antes mesmo da entrega da declaração de rendimentos, orientada sobre a natureza tributária dos rendimentos, bem assim que deveria oferecê-los à tributação, conforme suas próprias palavras - “... até mesmo quando espontaneamente compareceu à agência local da Receita Federal para elucidar dúvidas, ..., mesmo porque, se assim não agisse, a Receita Federal não seria de toda sabedora dos equívocos cometidos pela Fonte Pagadora e os quais injustamente a mesma quer imputar somente ao Impugnante.”;

Do exposto, observa-se que a contribuinte tinha pleno conhecimento de que tal rendimento é tributável e de que o órgão competente para sanar-lhe as dúvidas em assuntos tributários é a Secretaria da Receita Federal.

Ainda assim, optando pela inércia, não os declarou em sua Declaração de Imposto de Renda Pessoa Física de 1997 e, posteriormente, já orientada, também, por sua fonte pagadora, a qual recebeu orientação da SRF e do MARE, deixou de acatar essas orientações, abstendo-se de retificar a declaração apresentada.

Saliente-se que, a recorrente recebeu todas as orientações supra mencionadas no decorrer do ano de 1997 e, que o procedimento fiscal só foi iniciado em junho de 2000 (fl. 05), permanecendo inerte para regularizar sua situação fiscal pelo período de aproximadamente 3 anos.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 13884.002284/00-41
Acórdão nº. : 106-12.413

Verificados os fatos, passo à análise da legislação de regência.

As Leis nº 7.713, de 23 de outubro de 1979, nº 8.134, de e nº 8,383, de 30 de dezembro de 1991, dispõem:

1 - Lei nº 7.713, de 1988

"Art. 1º. Os rendimentos e ganhos de capital percebidos a partir de 1º de janeiro de 1989, por pessoas físicas ou domiciliadas no Brasil, serão tributados pelo imposto de renda na forma da legislação vigente, com as modificações introduzidas por esta Lei.

Art. 2º. O imposto de renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos.

Art. 3º O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos arts. 9º a 14 desta Lei.

Art. 7º Ficam sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, calculado de acordo com o disposto no art. 25 desta Lei:

I -

II - os demais rendimentos percebidos por pessoas físicas, que não estejam sujeitos à tributação exclusiva na fonte, pagos ou creditados por pessoas jurídicas.

§ 1º O imposto a que se refere será retido por ocasião de cada pagamento ou crédito e, se houver mais de um pagamento ou crédito, pela mesma fonte pagadora, aplicar-se-á a alíquota correspondente à soma dos rendimentos pagos ou creditados à pessoa física no mês, a qualquer título."

"Art. 12. No caso de rendimentos recebidos acumuladamente, o imposto incidirá no mês do recebimento ou crédito, sobre o total dos rendimentos, diminuídos do valor das despesas com ação judicial

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 13884.002284/00-41
Acórdão nº. : 106-12.413

necessárias ao seu recebimento, inclusive de advogados, se tiverem sido pagas pelo contribuinte, sem indenização.”

II - Lei nº 8.134, de 1990

*“Art. 1º. A partir do exercício de 1991, os rendimentos e ganhos de capital percebidos por pessoas físicas residentes ou domiciliadas no Brasil serão tributados pelo imposto de renda na forma da legislação vigente, com as modificações introduzidas por esta Lei.
(...)”*

Art. 3º. O imposto de renda na fonte, de que tratam os artigos 7º e 13 da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, incidirá sobre os valores efetivamente pagos no mês.”

III - Lei nº 8.383, de 1991


“Art. 5º. A partir de 1º de janeiro do ano-calendário de 1992, o imposto de renda incidente sobre os rendimentos de que tratam os arts. 7º, 8º e 12 da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, será calculado de acordo com a seguinte tabela progressiva:

.....
Art. 8º O imposto retido na fonte ou pago pelo contribuinte, salvo disposição em contrário, será deduzido do apurado na forma do inciso I do art. 15 desta Lei.

Art. 12. As pessoas físicas deverão apresentar anualmente declaração de ajuste, na qual se determinará o saldo do imposto a pagar ou valor a ser restituído.

Art. 13. Para efeito de cálculo do imposto a pagar ou do valor a ser restituído.....

Parágrafo único. A base de cálculo do imposto na declaração de ajuste anual, será a diferença entre as somas, em quantidade de

UFIR: 

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 13884.002284/00-41
Acórdão nº. : 106-12.413

a) de todos os rendimentos percebidos durante o ano-calendário,”

IV - Lei nº 9.250/95, artigo 8º, inciso I:

“A base de cálculo do imposto devido no ano-calendário será a diferença entre as somas:

*I – de todos os rendimentos percebidos durante o ano-calendário, exceto os isentos, os não tributáveis, os tributáveis exclusivamente na fonte e os sujeitos à tributação definitiva;
...”*

A Lei nº 7.713, de 23 de outubro de 1979, considerando que o imposto de renda no caso das pessoas físicas deve observar o regime de caixa, determina em seu art. 12, que na hipótese de rendimentos recebidos acumuladamente, o imposto de renda incidirá, no mês do recebimento ou crédito, sobre o total dos rendimentos, esclarecendo que nos casos de demanda judicial para determinação da base de cálculo é permitida a exclusão dos valores dispendidos com a respectiva ação judicial, desde que não indenizados.

Logo, como bem manifestado pela autoridade julgadora monocrática, o dispositivo em comento autoriza a redução da base de cálculo nesses casos – demanda judicial – não limitando a sua aplicação aos litígios judiciais, como pretende a recorrente. Aliás, se assim o fosse, o dispositivo não estaria respeitando o princípio constitucional da isonomia.

Resta tratar do litígio a questão do responsável pelo pagamento do imposto de renda após o término do ano-calendário, ou seja após 31/12 deste ano.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 13884.002284/00-41
Acórdão nº. : 106-12.413

Dos dispositivos supra-transcritos temos que todos os rendimentos percebidos pelas pessoas físicas no ano-calendário, quer tenham sido tributados ou não na fonte, devem ser informados na declaração anual de rendimentos.

Na hipótese dos rendimentos sujeitos à incidência do Imposto de Renda na Fonte - IRFON por antecipação, ou seja, rendimentos sujeitos à tributação na fonte e no ajuste anual, a tributação na fonte dá-se por antecipação do imposto devido na declaração de rendimentos, de cujo valor, ali apurado, é passível de compensação o montante retido na fonte.

A obrigação da fonte pagadora está, portanto, restrita ao IRFON, à sua retenção e recolhimento, cabendo ao beneficiário dos rendimentos a obrigação de declará-los e recolher o imposto de renda apurado após as compensações permitidas.

A recorrente, conforme já relatado, defende a tese de que na ausência de retenção do IRFON devido, a fonte pagadora seria, a qualquer momento, a responsável pelo imposto, passando a arcar com o respectivo ônus, fundamentando-a com base nos arts. 633 e 919 do Regulamento do Imposto de Renda – RIR/94, aprovado pelo Decreto nº 1.041, de 11/01/1994, os quais estão conforme as disposições, do atual Regulamento do Imposto de Renda RIR/99, Decreto nº 3.000, de 1999, os quais determinam:

“Art. 633. Estão sujeitos à incidência do imposto na fonte, calculado na forma do art. 629, os rendimentos do trabalho pagos por pessoas físicas ou jurídicas (Lei nº 7.713/88, art. 7º, I).”

*“Art. 919. A fonte pagadora fica obrigada ao recolhimento do imposto ainda que não o tenha retido (Decreto-lei nº 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*

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 13884.002284/00-41
Acórdão nº. : 106-12.413

a penalidade prevista no art.984, além de juros e multa de mora pelo atraso, calculados sobre o valor do imposto que deveria Ter sido retido, sem obrigatoriedade do recolhimento deste. “

Cumpre trazer a lume, para a correta apreciação da matéria, as disposições contidas no Código Tributário Nacional sobre responsabilidade tributária, *in verbis*:

“Art. 45. Contribuinte do imposto é o titular da disponibilidade a que se refere o artigo. 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.”(grifei).

Das disposições transcritas temos que somente a lei pode determinar/ eleger o responsável tributário. Assim, forçoso é analisarmos o Decreto-lei nº 5.844, de 1943, base legal do supra-transcrito art. 919 do RIR/94, fundamento da defesa da recorrente.

Para a análise do comando legal referido, peço vênica para transcrever trechos do Acórdão nº 104-17.629, da lavra da Ilustre Conselheira Leila Maria Scherrer Leitão, *in verbis*:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 13884.002284/00-41
Acórdão nº. : 106-12.413

' Assim é que o legislador, nos casos de incidência na fonte, quanto a rendimentos pagos e não sujeitos a ajuste anual, previu ser de inteira responsabilidade da fonte pagadora o recolhimento de imposto não retido. Fala-se, aqui, do Decreto-lei nº 5.844, de 1943, com ênfase aos seus artigos 99, 100 e 103.

Referidos artigos encontram-se consolidados nos arts. 574 e parágrafo único, 576 e 576 do RIR/80; 791, 795 e 919 do RIR/94; e 717, 721 e 722 do RIR/99, citando os dois primeiros por estarem vigentes quando da ação fiscal e, o último, em vigência.

Apesar de os três Regulamentos acima citados considerarem os dispositivos legais previstos no Decreto-lei nº 5.844, de 1943, como também aplicáveis à obrigação da fonte de reter o imposto quando do pagamento de rendimento sujeitos à incidência na fonte a título de antecipação, não é este o ordenamento jurídico previsto naquele diploma legal.

Na sistemática do Decreto-lei nº 5.844, de 1943, no "Título I - Da Arrecadação por Lançamento - Parte Primeira - Tributação das Pessoas Físicas" (arts. 1º a 26) previa-se a incidência de imposto de renda anual, por cédulas, deduções cedulares e abatimentos) e ainda não contemplava a incidência de imposto na fonte sobre os rendimentos sujeitos à tabela progressiva anual.

Na "Parte Segunda - Tributação das Pessoas Jurídicas" do art. 27 a 44. Os artigos 45 a 94 referem-se a casos especiais de incidência de imposto (espólio, liquidação, extinção e sucessão de pessoas jurídicas, empreitadas de construção, atividade rural, transferência de residência para o País, administração do imposto pela entrega da declaração, pagamento do imposto em quotas, meios, local e prazo de pagamento.

O "Título II - Da Arrecadação das Fontes" que interessa à formação de convicção para julgamento do lançamento em questão, desdobra-se em III Capítulos, que são:

O Capítulo I envolve os seguintes rendimentos: quotas-partes de multas (art. 95), títulos ao portador e taxas (art. 96), rendimentos de residentes ou domiciliados no estrangeiro (art. 97) e de exploração de películas cinematográficas estrangeiras (art.98). Esses rendimentos sujeitavam-se ao imposto de renda na fonte a alíquotas específicas.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 13884.002284/00-41
Acórdão nº. : 106-12.413

O "Capítulo II - Da retenção do Imposto" determina, no art. 99, o momento em que compete à fonte reter o imposto referente aos rendimentos especificados nos arts. 95 e 96. E, no art. 100, o momento da retenção quanto aos rendimentos tratados nos arts. 97 e 98.

O "Capítulo III - Do Recolhimento do Imposto" disciplina a obrigatoriedade de recolher aos cofres públicos o imposto retido e o prazo desse recolhimento (arts. 101 e 102, respectivamente). E, em seu art. 103, espelha o seguinte ditame legal:

"Art. 103. Se a fonte ou o procurador não tiver efetuado a retenção do imposto, responderá pelo recolhimento deste, como se o houvesse retido."

Mencionados os dispositivos legais acima, pode-se constatar os fatos a seguir enumerados:

1 - No Decreto-lei nº 5.844, de 1943, ainda não havia sido instituído o regime de tributação de imposto na fonte sobre rendimentos do trabalho assalariado e não assalariado, que eram tributados tão-somente na declaração anual.

2 - Os artigos 95 a 98 do referido Decreto-lei contemplam quatro tipos de rendimentos que se sujeitavam ao imposto na fonte e não eram incluídos na declaração anual. Ou seja, embora não expressamente na lei, a incidência era de exclusividade de fonte.

3 - Na seqüência, tratando-se de rendimentos que sofriam a incidência de imposto de renda na fonte quando do pagamento ao beneficiário, sem que aqueles rendimentos se sujeitassem à tributação na declaração anual, sabiamente o legislador, no art. 103, instituiu a figura típica do responsável pelo imposto, caso não tivesse efetuado a retenção a que estava obrigado. Assim, em casos que tais, instituiu-se a figura do substituto, conforme defendido na doutrina.

É de notório conhecimento o disciplinamento do inciso III, do art. 97, do CTN, através do qual somente a lei pode estabelecer a definição de sujeito passivo.

Ocorre que, ao longo dos anos, smj., o artigo 103 do Decreto-lei nº 5.844, de 1943, equivocadamente, vem constituindo matriz legal de artigo de Regulamento do Imposto de Renda, baixado por Decretos,

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 13884.002284/00-41
Acórdão nº. : 106-12.413

os quais têm a função de tão-somente consolidar e regulamentar a legislação do imposto de renda. Assim, nos termos do art. 99 do CTN, "O conteúdo e o alcance dos decretos restringem-se aos das leis em função das quais sejam expedidos, ..."

Adotar a fiscalização diferente sistemática poder-se-ia estar beneficiando a pessoa física, em prejuízo ao Erário, no caso de o montante do rendimento, na fonte, estar sujeito a alíquota de 15% e, na declaração, havendo outra fonte, o somatório dos rendimentos elevar a classe dos rendimentos para a alíquota máxima. O lançamento é atividade vinculada, cabendo ao lançador calcular exatamente o montante do tributo devido pelo sujeito passivo – contribuinte.

Logo, não pode dispositivo regulamentar, baixado por Decreto, estender o conceito de sujeito passivo, no caso de responsável, onde a lei não o fez.

A responsabilidade, no caso da fonte pagadora obrigada a reter o imposto de renda, a título de redução daquele a ser apurado na Declaração de Ajuste Anual, se dá tão-somente dentro do próprio ano-base.

Isto porque o fato de a fonte pagadora não efetuar a retenção do imposto na fonte, a título de antecipação, por mero equívoco ou mesmo omissão, não significa que o beneficiário do rendimento esteja desobrigado de incluir esses rendimentos entre aqueles sujeitos à tabela progressiva na declaração, pois, efetivamente, é ele o contribuinte.

Nesse sentido, vasta é a jurisprudência deste Colegiado e também a das demais Câmaras deste Conselho, competentes para julgar a matéria, podendo-se citar os seguintes Acórdãos 102-43.925, 104-12.238 e 106-11.335. Também nesse sentido o julgado na Câmara Superior de Recursos Fiscais (Acórdão nº CSRF/01-01.148), conforme fundamentos consubstanciados na ementa a seguir transcrita:

"FALTA DE RETENÇÃO DO IMPOSTO: A falta de retenção do imposto pela fonte pagadora não exonera o beneficiário dos rendimentos da obrigação de inclui-los, para tributação, na declaração de rendimentos"



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 13884.002284/00-41
Acórdão nº. : 106-12.413

No Judiciário, à unanimidade, decidiu a Quarta Turma do Tribunal Regional Federal da 1ª Região, tendo como Relatora a Exma. Sra. Juíza Eliana Calmon, quanto à matéria em julgamento, conforme a seguinte ementa:

"Tributário - Imposto de Renda - responsabilidade: contribuinte ou responsável - Incidência sobre correção monetária.

1. O pagamento do tributo deve ser feito pelo contribuinte e só na hipótese de não ser o mesmo encontrado, é que se impõe a exigibilidade ao responsável.

2 ..."

Do voto, excerta-se:

"Os impetrantes, ora recorrentes, afirmam que efetuaram as suas declarações pautando-se nas informações fornecidas pela fonte pagadora, sem nada omitirem ou sonegarem.

Portanto, entendem que se houver omissão, equívoco ou retenção na fonte "a menor" do Imposto de Renda, não podem ser responsabilizados pelo erro.

Ademais ponderam que a parcela paga a mais e sobre a qual não houve a retenção ...

O primeiro dos argumentos não pode prosperar, porque a responsabilidade primeira quanto ao pagamento é do contribuinte. Só na hipótese de não ser possível a cobrança do mesmo é que é chamado o responsável tributário, o qual funciona como uma espécie de garante." (AMS 93.01.344466-1-MT).

Embora no citado decidir não se faça, expressamente, distinção entre retenção exclusiva e por antecipação, constata-se ser o caso então em julgamento decorrente de rendimento sujeito à retenção por antecipação na declaração de rendimento. Conclui-se ser a pessoa física o sujeito passivo (contribuinte) e não mais cabível a exigência do imposto de renda na fonte.

Pode-se, pois concluir, o equívoco quanto à eleição da fonte, como sujeito passivo (responsável-substituto), quando a retenção é, por lei, mera antecipação do devido na declaração e a exigência se dá após o correspondente ano-base.. Até porque, perante a órgão fiscalizador e julgador administrativo, em primeiro ou segundo grau, a pessoa física é a beneficiária do rendimento e, portanto, sujeito

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 13884.002284/00-41
Acórdão nº. : 106-12.413

passivo/contribuinte na declaração anual de ajuste. Daí a firme jurisprudência administrativa no sentido de se manter a exigência do imposto de renda apurado na declaração anual, decorrente da inclusão dos rendimentos que não sofreram a incidência na fonte.'

Do exposto, em conformidade com o estatuído nos arts. 45, 121, inciso II, e 128 do Código Tributário Nacional, tem-se que **a responsabilidade decorre de disposição expressa de lei**, e na hipótese dos autos a lei, estabeleceu expressamente, apenas, a responsabilidade da fonte pagadora pelo imposto de renda incidente na fonte, não estendendo esta responsabilidade para o imposto de renda devido anual, apurado na declaração de rendimentos.

Conforme demonstrado, as disposições do art. 103 do Decreto-lei nº 5.844, de 1943, que determinaram a assunção do ônus pela fonte pagadora nos casos de ausência de retenção do imposto de renda, pelo qual esta é responsável pela retenção e, respectivo, recolhimento, alcançam apenas as hipóteses de rendimentos sujeitos à tributação exclusiva/definitiva na fonte

Ressalte-se que, a pessoa física beneficiária é o titular da disponibilidade econômica, ou seja, é efetivamente o contribuinte. O fato de a fonte não efetuar a retenção, a título de antecipação do devido na declaração, não exime o contribuinte - pessoa física de incluir os rendimentos recebidos em sua Declaração de Ajuste Anual.

Ademais, o Centro Técnico Aeroespacial - CTA, que por ser Órgão Público não tem autonomia sobre a política salarial, foi autorizado a pagar gratificações reconhecidas como devidas, relativas a exercícios anteriores. Por erro administrativo enquadrou-as na rubrica de rendimentos não tributáveis. Portanto, como atestam os diversos documentos aqui acostados, o CTA, equivocadamente, entendia as gratificações como não sujeitas à incidência do Imposto de Renda, entretanto não avocou a responsabilidade pelo pagamento do imposto, inclusive por

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 13884.002284/00-41
Acórdão nº. : 106-12.413

impossibilidade legal de proceder o reajuste da base de cálculo, visto que não tem competência para autorizar aumentos salariais.

Ressalte-se que, independentemente das penalidades cabíveis de serem imputadas à fonte pagadora, o beneficiário dos rendimentos, o contribuinte, não fica dispensado de oferecer à tributação os valores recebidos e proceder o ajuste em sua declaração.

No que tange as penalidades aplicadas à recorrente, ressalte-se que apesar de ter pleno conhecimento de que os rendimentos eram tributáveis, insistiu em omiti-los na Declaração de Ajuste Anual, deixando de lado a espontaneidade e consequentemente sujeitando-se às penalidades decorrentes do procedimento de ofício.

Por derradeiro, esclareço que o art. 100 do Código Tributário Nacional – CTN, invocado pela recorrente no intuito de afastar a aplicação das penalidades legais, trata das fontes secundárias que integram a legislação tributária e, conforme determina o art. 96 deste Código a legislação tributária “compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares, que versem sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes”

Logo, o fato da fonte pagadora ter disponibilizado comprovante anual de rendimentos contendo erros, como também, orientações advindas de autoridades estranhas à Administração Tributária, especificamente à Secretaria da Receita Federal, não estão alcançados pelo art. 100 em tela.

Assim, a recorrente não está amparada pelo parágrafo único desse comando legal. Por outro lado o art. 97 do mesmo CTN estabelece que a dispensa ou a redução de penalidades são matérias reservadas à lei. Logo, sujeitando-se o

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 13884.002284/00-41
Acórdão nº. : 106-12.413

contribuinte à penalidade prevista expressamente em lei, como é o caso dos autos, somente esta poderia permitir o cancelamento da pena imposta.

Pelo exposto e por tudo mais que do processo consta, voto por
NEGAR provimento ao recurso.

Sala das Sessões – DF, em 05 de dezembro de 2001


IACY NOGUEIRA MARTINS MORAIS

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 13884.002284/00-41
Acórdão nº : 106-12.413

VOTO VENCEDOR

Conselheiro WILFRIDO AUGUSTO MARQUES, Relator designado

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 e realizado o depósito de 30% da exigência fiscal, pelo que dele tomo conhecimento.

Aponta a Ilustre Relatora, Conselheira Iacy Nogueira Martins Moraes, que o lançamento versa sobre omissão de rendimentos caracterizada em face à inclusão indevida de rendimentos tributáveis dentre os isentos ou não tributáveis, esclarecendo que a declaração em rubrica equivocada partiu de erro da fonte pagadora, qual seja, o CTA, que, "por erro administrativo enquadrou-as na rubrica de rendimentos não tributáveis". No entanto, entende que o erro da fonte pagadora não exime a contribuinte de sua falta, especialmente em vista a abstenção em retificar a declaração, pelo que nega provimento ao recurso.

Data venia, entendo que a infração não pode ser imputada à contribuinte. Com efeito, o equívoco partiu da fonte pagadora, que sequer consignou a verba auferida a título de Gratificação de Atividade Técnico-Administrativa no comprovante anual de rendimentos pagos (fls. 10).

Embora a fonte pagadora tenha creditado à contribuinte a aludida gratificação nos meses de dezembro de 1995 e janeiro de 1996, deixou de apontá-las no comprovante anual de rendimentos pagos, sendo certo que a contribuinte as incluiu em sua Declaração como rendimentos isentos ou não tributáveis apenas porque fora



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 13884.002284/00-41
Acórdão nº : 106-12.413

orientada neste sentido pelo Ministério da Administração e Reforma do Estado – MARE.

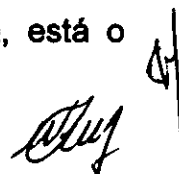
É correto que a ninguém é dado alegar desconhecimento da lei. Entretanto, se a ausência partiu da própria fonte pagadora e se, de outro lado, o equivocado enquadramento da verba partiu de orientação do Ministério da Administração e Reforma do Estado (MARE), o erro é **perfeitamente escusável, eis que presumiu-se que o órgão público prestava-lhe a informação correta.**

Não é possível denominar a inadequação cometida pela contribuinte de "omissão de rendimentos", uma vez que o erro partiu da própria fonte pagadora, que além de não reter o imposto na fonte deixou de consigná-los no comprovante anual de rendimentos pagos.

Ademais, a despeito da ausência da fonte pagadora, os rendimentos foram declarados na forma da orientação do MARE, que determinou aos empregados que o declarassem como isentos ou não tributáveis, agindo a contribuinte, portanto, de forma **perfeitamente escusável, uma vez que acreditava estar correto seu procedimento.**

Para o Direito Penal, há a isenção de pena quando o fato típico é cometido sem conhecimento sobre as circunstâncias típicas. Este é o chamado erro de tipo que se configura quando o sujeito desconhece as circunstâncias de fato pertencentes ao tipo legal (art. 20 CPP), como por exemplo, na hipótese de alguém que retira coisa alheia, supondo-a própria. De acordo com o Código Penal, este erro exclui o dolo, sendo permitida a punição por crime culposo, apenas se previsto em lei.

No caso dos autos ocorreu um erro de tipo essencial, ou seja, que recaiu sobre elementos essenciais, já que a contribuinte suponha tratar-se de verba não tributável, quando esta, em verdade, era tributável. Agiu de acordo com o que lhe fora indicado por órgãos públicos encarregados da função, presumindo o pleno conhecimento destes da natureza da verba auferida. Excluído, desta forma, está o



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 13884.002284/00-41
Acórdão nº : 106-12.413

dolo, já que não houve intenção de não pagar o imposto, estando a conduta da contribuinte referendada por um erro de desconhecimento da natureza da verba.

De outro lado, 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, posto que deixou de reter o imposto de renda e, ainda, não incluiu os rendimentos auferidos a título de Gratificação de Atividade Técnico Administrativa no comprovante de rendimentos pagos (fls. 10), 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 informar e 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 e patente prejuízo aos cofres públicos.

Há, nestes autos, elementos abundantes no sentido do reconhecimento da infração pela fonte pagadora. Cabia a esta reajustar a base de cálculo do imposto, entregando aos funcionários novo "demonstrativo de rendimentos pagos e imposto de renda retido na fonte", para que munidos do mesmo pleiteassem a redução do imposto, ainda sob o abrigo do instituto da denúncia espontânea (art. 138, C.T.N.).

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 13884.002284/00-41
Acórdão nº : 106-12.413

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 n. 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, a 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, reputa-se 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, uma vez que a incidência do imposto ocorre no momento da percepção dos rendimentos, não cabendo à autoridade lançadora criar exceção não prevista na legislação de regência (Lei n. 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

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 13884.002284/00-41
Acórdão nº : 106-12.413

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 05 de dezembro de 2001.


WILFRIDO AUGUSTO MARQUES

81