



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

Processo nº. : 13884.003030/00-68
Recurso nº. : 129.369
Matéria : IRPF - EX.: 1997
Recorrente : MARIA REZENDE GONÇALVES RANGEL
Recorrida : DRJ em FOZ DO IGUAÇU - PR
Sessão de : 05 DE NOVEMBRO DE 2002
Acórdão nº. : 102-45.795

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.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por MARIA REZENDE GONÇALVES RANGEL.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, 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 Naurý Frágoso Tanaka (Relator) que propunha converter o julgamento em diligência, Valmir Sandri que votava por cancelar o lançamento e Antonio de Freitas Dutra que negava provimento. Designada a Conselheira Maria Goretti de Bulhões Carvalho para redigir o voto vencedor.


ANTONIO DE FREITAS DUTRA
PRESIDENTE


MARIA GORETTI DE BULHÕES CARVALHO
RELATORA DESIGNADA

FORMALIZADO EM: 16 MAI 2003

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



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

Processo nº. : 13884.003030/00-68
Acórdão nº. : 102-45.795
Recurso nº. : 129.369
Recorrente : MARIA REZENDE GONÇALVES RANGEL

RELATÓRIO

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. 37 a 40.

Constituído por Auto de Infração, de 29 de agosto de 2000, o crédito tributário resultou em R\$ 14.641,61, incluindo a penalidade de ofício e os juros de mora, fls. 43 a 48.

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 a contribuinte para esclarecimentos a fim de iniciar o procedimento de ofício. Essa afirmativa encontra-se documentada conforme destacam as cópias dos documentos a seguir:

- ✓ 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. 3;



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

Processo nº. : 13884.003030/00-68

Acórdão nº. : 102-45.795

- ✓ 25/05/97 - ofício de autoria do Tem. Brig. Do Ar José Marconi de Almeida Santos dirigido ao Sr. Secretaria da Receita Federal, no qual informa sobre o problema e pede alternativas, fls. 18 a 20;
- ✓ 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. 4, documentos relativos ao atendimento à Intimação n.º 13864-2/087/97, fls. 5 a 13;
- ✓ 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. 16 e 17;
- ✓ 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. 7;
- ✓ 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. 10 a 14;
- ✓ 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. 21 a 25.



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

Processo nº. : 13884.003030/00-68
Acórdão nº. : 102-45.795

Representado por seu patrono Marcelo Alexandre Gonçalves Rangel, OAB/SP n.º 159.982, contestou o feito, tempestivamente, alegando responsabilidade exclusiva da fonte pagadora, como sujeito passivo dessa relação, em decorrência da substituição tributária imposta por lei. Como suporte, citou as posições de tributaristas sobre a figura da substituição tributária, como Ricardo Lobo Torres, Rubens Gomes de Souza, Dejalma de Campos, Zelmo Denari, D'Amati, prof. Fernando A. Albino e Cléber Giardino, Geraldo Ataliba, entre outros. Trouxe, ainda, julgados do Conselho de Contribuintes, dos anos de 1984, 1986, 1982, 1980, e citou o Parecer Normativo n.º 324/71.

Autoridade Julgadora monocrática de primeira instância considerou o lançamento procedente, mediante Decisão DRJ/FOZ n.º 001731, de 20 de agosto de 2001, na qual informou não se 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 e em face da determinação legal para a tributação dos rendimentos na pessoa física do beneficiário. Citou julgado da 3.ª 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. Reforçou a posição com a orientação contida no Parecer COSIT n.º 50, de 18 de setembro de 1998, do qual juntou cópia ao processo.

Representada agora pelos patronos André Luís Cipresso Borges, OAB/SP n.º 172.059 e Yvan Baptista de Oliveira Junior, OAB/SP 164.510, dirigiu, tempestivamente, recurso ao E. Primeiro Conselho de Contribuintes, no qual alegou, em preliminar, a nulidade da decisão de primeira instância pela ausência de fundamentação quando utilizou exclusivamente da negativa de liminar em processo



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

Processo nº. : 13884.003030/00-68
Acórdão nº. : 102-45.795

judicial do qual não consta o número, nem tampouco cópia no processo para fins de atestar sua ocorrência e validade. Conclui que essa omissão constitui cerceamento da defesa e ofensa ao princípio da ampla defesa e do contraditório.

Na mesma esteira, aduziu que o suporte nessa ação judicial é inaceitável porque se tratou de indeferimento de liminar, instrumento que visa a análise do *periculum in mora* e do *fumus bonis iuris*, de acordo com o artigo 7.º da lei n.º 1533, de 31 de dezembro de 1951. Esses quesitos não se combinam com a questão central em análise no processo.

Quanto ao mérito, trouxe como fundamento a figura da substituição tributária que entende transfere à fonte pagadora a obrigação principal e o exclui da relação com o Fisco. Apóia-se em conceitos sobre a Substituição Tributária de tributaristas como Ricardo Lobo Torres, Rubens Gomes de Souza, Dejalma de Campos, entre outros. Citou diversos julgados administrativos e o Resp n.º 153664 do STJ, no qual foi relator o Min. Peçanha Martins, DJ de 11/09/2000 e o Parecer Normativo n.º 324/71, que convergem para sua posição.

Alegou que não consta documento evidenciando que o CTA comunicou a recorrente da necessidade de retificar a sua declaração de rendimentos, fl. 109. Continuando, apelou para a ilegalidade da cobrança de juros e encargos com lastro no DL 1069/69, que constou no DARF recebido. Questionou a taxa SELIC por ausência de suporte legal, porque fixada por Circulares do BACEN e tem por fim a remuneração de títulos da dívida pública. Entendeu que essa atitude incorre em ofensa aos princípios da legalidade e da segurança jurídica. Trouxe o Resp. n.º 215881, no qual foi relator o Min. Franciulli Netto, DJ de 19/06/2000, que decidiu pela inconstitucionalidade da referida Taxa.

Principais documentos que integram o processo:



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

Processo nº. : 13884.003030/00-68
Acórdão nº. : 102-45.795

- Mandado de Procedimento Fiscal – MPF n.º 0812000 2000 00183 4, emitido em 13 de junho de 2000;
- Auto de Infração, fls. 41 a 47;
- Impugnação, fls. 51 a 54;
- Decisão DRJ/FOZ n.º 1731, de 20 de agosto de 2001, fls. 68 a 73;
- Recurso ao E. Primeiro Conselho de Contribuintes, fls. 77 a 130;
- Mandado de Segurança para seguimento do recurso independente do depósito para garantia de instância, com liminar concedida, fls. 80 a 82. Pesquisada a situação do processo na Internet constata-se que foi remetido ao TRF / 3.ª Região em 14 de outubro de 2002.

É o Relatório.



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

Processo nº. : 13884.003030/00-68
Acórdão nº. : 102-45.795

VOTO VENCIDO

Conselheiro NAURY FRAGOSO TANAKA, Relator

O procedimento fiscal foi deflagrado em virtude da ausência de retenção do Imposto de Renda incidente sobre a Gratificação de Atividade Técnico-Administrativa – GATA recebida no ano de 1996 pela recorrente, servidora do Centro Técnico Aeroespacial – CTA.

Conturbado em vista do engano cometido pela fonte pagadora decorrente da orientação inicial incorreta 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, fato que gerou o pagamento sem a devida retenção do tributo.

Assim, para cobrar o tributo devido, o Fisco submeteu tais valores à incidência tributária na pessoa física da contribuinte com lastro nos artigos 1.º a 3.º e 12.º da lei n.º 7713, de 27 de dezembro de 1988, 1.º a 3.º da lei n.º 8134, de 30 de dezembro de 1990, e os artigos 4.º, 5.º da lei n.º 8383, de 30 de dezembro de 1991, 7.º da lei n.º 8981, de 20 de janeiro de 1995 e 1.º, 3.º e 11 da lei n.º 9250 de 26 de dezembro de 1995.

No entanto, entendimento diverso e contrário foi trazido ao processo pela fiscalizada quando em sua peça impugnatória afirmou que o fato jurídico traduz responsabilidade integral da fonte pagadora porque substituta tributária e como tal, sujeito passivo da respectiva obrigação.

Submetido a julgamento em primeira instância, o lançamento foi mantido pela autoridade monocrática *a quo* que afastou a posição da recorrente com lastro na impossibilidade da fonte pagadora assumir a responsabilidade pelo



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

Processo nº. : 13884.003030/00-68
Acórdão nº. : 102-45.795

tributo em virtude de se constituir órgão da Administração Pública Direta e, dessa forma, não poderia pagar tributo a si mesma. A reforçar esse entendimento, trouxe o julgado da 3.^a 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 e no Parecer COSIT n.º 50, de 18 de setembro de 1998, do qual há cópia no processo.

A peça recursal pede a nulidade da referida decisão por entender cerceada a defesa em virtude da omissão do número da ação judicial citada na decisão e porque ela se refere à objeto distinto deste processo, por se tratar de análise para deferimento de mandado de segurança.

A dita preliminar carece de fundamentação pois o afastamento da alegação principal decorreu da lei determinar a incidência tributária na pessoa física beneficiária. A referida decisão judicial foi utilizada, apenas, como reforço à posição do julgador, e conteve a data da sentença e o nome da impetrante motivo para que a consulta permitisse a identificação da ação caso interesse houvesse.

A Autoridade Julgadora *a quo* assim decidiu a questão:

“É necessário evidenciar, desde logo, que carece de lógica a pretensão da impugnante de que o Fisco venha, em algum momento, a exigir que a fonte pagadora, o Centro Técnico Aeroespacial (CTA), promova o recolhimento do imposto de renda, ainda que o retenha de seus servidores. Acontece que aquele é um órgão da Administração Federal Direta, vinculado à estrutura organizacional do Ministério da Aeronáutica, conforme esclarecimento inserto às fls. 05. Logo, não se concebe que a Administração Pública Federal pague imposto para ela mesma, ainda que o valor do respectivo imposto tenha sido retido do beneficiário dos proventos.

Talvez a impugnante não tenha entendido, mas é preciso esclarecer que **o direito do contribuinte a utilizar o valor**



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

Processo nº. : 13884.003030/00-68

Acórdão nº. : 102-45.795

correspondente na declaração de ajuste advém da retenção, e não do recolhimento do imposto retido (O destaque pertence ao original). Em realidade, sempre que houver a retenção, o contribuinte fará jus a compensar o valor do respectivo com o imposto por devido no ajuste anual, independentemente de a fonte pagadora ter promovido seu repasse ao Tesouro, quando for o caso. Nesta hipótese, caso não haja o tempestivo recolhimento pela fonte pagadora, aí sim deve o Fisco exigir que a mesma promova esse recolhimento, desde que essa fonte pagadora não seja a própria Administração Pública. Essa cobrança, é evidente, em nada afeta a relação obrigacional tributária instaurada entre o Erário e o contribuinte por meio do fato gerador consistente no auferimento da renda.

O objeto da exigência formulada em face da contribuinte, portanto, consiste apenas no cumprimento da legislação tributária a que está sujeita como todos os demais cidadãos que auferem renda no território nacional. Sua obrigação advém do fato de ter auferido rendimentos tributáveis e de nenhuma maneira se vincula a eventual obrigação de seu empregador de reter imposto na fonte. (destaquei e grifei)

A questão da decisão judicial ater-se à liminar também não se constitui motivo para nulidade da decisão. Extraída parte desse texto para fins de exemplificar a interpretação da lei coincidente com a utilizada pelo julgamento administrativo de primeira instância.

Quanto ao mérito, trouxe como fundamento a figura da substituição tributária que entende transfere à fonte pagadora a obrigação principal e o exclui da relação com o Fisco. Apóia-se em conceitos sobre a Substituição Tributária de tributaristas como Ricardo Lobo Torres, Rubens Gomes de Souza, Dejalma de Campos, entre outros. Citou diversos julgados administrativos e o Resp n.º 153664 do STJ, no qual foi relator o Min. Peçanha Martins, DJ de 11/09/2000 e o Parecer Normativo n.º 324/71, que convergem para sua posição.

Alegou que não consta documento evidenciando que o CTA comunicou a recorrente da necessidade de retificar a sua declaração de



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

Processo nº. : 13884.003030/00-68
Acórdão nº. : 102-45.795

rendimentos, fl. 109. Continuando, apelou para a ilegalidade da cobrança de juros e encargos com lastro no DL 1069/69, que constou no DARF recebido. Questionou a taxa SELIC por ausência de suporte legal, porque fixada por Circulares do BACEN e tem por fim a remuneração de títulos da dívida pública. Entendeu que essa atitude incorre em ofensa aos princípios da legalidade e da segurança jurídica. Trouxe o Resp. n.º 215881, no qual foi relator o Min. Franciulli Netto, DJ de 19/06/2000, que decidiu pela inconstitucionalidade da referida Taxa.

Quanto a considerar os rendimentos pagos como líquidos, de forma a tratar o Imposto de Renda, que deveria ter sido descontado pela fonte pagadora, como de sua responsabilidade, não é a solução correta para a situação.

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

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 nos casos 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.



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

Processo nº. : 13884.003030/00-68
Acórdão nº. : 102-45.795

Como esclarece o saudoso mestre Amílcar de Araújo Falcão em sua obra "Introdução ao Direito Tributário", atualizada por Flávio Bauer Novelli, 5.^a 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 imponible. O fato imponible é mero índice da capacidade contributiva. Verificado tal pressuposto de fato, sobressai logo a sua atribuição à pessoa, cuja capacidade econômica ele traduz.

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 aufera 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*.



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

Processo nº. : 13884.003030/00-68

Acórdão nº. : 102-45.795

(.....)

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 imponible." (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 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 sobre o tipo de fato gerador do Imposto de Renda das Pessoas Físicas que tem por característica a constituição ao longo do ano-



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

Processo nº. : 13884.003030/00-68
Acórdão nº. : 102-45.795

calendário e se completa ao final do último dia desse período e antes do início do primeiro dia do ano-calendário, imediatamente subsequente. Portanto, modalidade denominada complexiva ou periódica.

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.”

Como citado no início, a gratificação percebida submete-se à tributação na fonte e na declaração. Assim, a partir do final do último dia do ano-calendário de referência, 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 o 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 do recorrente pois os rendimentos encontram-se no campo de incidência do IR e a tributação, mensal ou anual, é de sua responsabilidade.



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

Processo nº. : 13884.003030/00-68
Acórdão nº. : 102-45.795

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 TÍTULO 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 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 TÍTULO DE ANTECIPAÇÃO DO IMPOSTO DEVIDO NA DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL - FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO



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

Processo nº. : 13884.003030/00-68
Acórdão nº. : 102-45.795

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 alegação é a ausência de culpa decorrente do acompanhamento da orientação incorreta do CTA.

Quanto a essa posição, três aspectos merecem abordagem para a conclusão: a legislação vigente, a ausência de contato com o órgão local da SRF, e a própria contra-orientação dada pelo CTA, após o Parecer COSIT n.º 50.

A legislação vigente sobre a imposição do referido tributo determina a incidência à medida que os rendimentos forem sendo percebidos, e, ressalte-se, que esse comando legal vem sendo mantido desde a publicação da lei n.º 7450, de 23 de dezembro de 1985. Assim é que se repetiu na Lei n.º 7713, de 22 de dezembro de 1988, nos artigos 2.º e 3.º, e na lei n.º 8134, de 27 de dezembro de 1990, artigo 2.º, este transcrito a seguir.

“Art. 2.º O Imposto sobre a Renda das pessoas físicas será devido à medida que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, sem prejuízo do ajuste estabelecido no art. 11.”

Não haveria, então, motivos para as dúvidas do contribuinte caso consultada a legislação em vigor. A reforçar esse entendimento a orientação contida nos manuais de preenchimento da declaração de ajuste anual que não expressaram qualquer isenção para esse tipo de rendimento. Portanto, o recorrente não pode alegar desconhecimento da tributação do imposto de renda para essa gratificação.



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

Processo nº. : 13884.003030/00-68
Acórdão nº. : 102-45.795

O segundo aspecto refere-se ao necessário contato com a Administração Tributária, representada pela SRF. Ainda que houvesse dúvida quanto à tributação dessas gratificações pelo Imposto de Renda, caberia o contato com qualquer unidade da SRF, como o fizeram diversos desses servidores durante o intervalo de tempo entre o pagamento e o início da ação fiscal - 1995/1996 a 2000. Inaceitável que seja alegada a ausência de culpa por desconhecimento da legislação se a SRF coloca à disposição dos contribuintes serviço de atendimento ao esclarecimento de dúvidas.

O terceiro aspecto diz respeito à contra-orientação dada pelo CTA, em face do comunicado do Secretário Adjunto de Recursos Humanos do MARE, via fax datado de 18 de agosto de 1997, no qual há informação sobre o erro de lançamento das referidas gratificações e orientação para alertar os servidores, que as receberam, a ingressar com declaração retificadora junto à Receita Federal.

Esse alerta do CTA não se encontra documentado no processo, mas, dada a gravidade da situação a conclusão que se extrai pauta pelo encaminhamento da dita correspondência. Destarte, tendo iniciado o procedimento fiscal em 13 de junho de 2000, praticamente três anos após o dito comunicado, houve tempo suficiente para que o erro cometido em função da orientação da fonte pagadora fosse corrigido mediante apresentação de declaração retificadora. Devo salientar que a comprovação de houve a efetiva emissão desse comunicado e a recepção pela contribuinte é desnecessária neste processo em virtude da obrigação de tributar os ditos rendimentos era do beneficiário.

Isto posto, demonstrada a improcedência na alegação de omissão não culposa, correto o procedimento fiscal na imposição tributária.

A alegação de que os juros e encargos foram cobrados com lastro no DL 1069/69 não foi acompanhada de qualquer documento evidenciando o fato. É



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

Processo nº. : 13884.003030/00-68
Acórdão nº. : 102-45.795

de se estranhar tal fato porque o Demonstrativo de Multa e Juros de Mora, fl. 41, do qual a contribuinte recebeu cópia, tem como fundamento para a exigência dos juros de mora o artigo 61, § 3.º da lei n.º 9430, de 27 de dezembro de 1996. Nesse documento não há qualquer menção ao referido ato legal. Portanto, inexistente a prova e comprovado que o feito não conteve qualquer citação à ato legal com ele não compatível, não há motivos para acatar a alegação.

A alegação atinente à ilegalidade da cobrança dos juros de mora com lastro na taxa SELIC, não será analisada nesta instância porque não constituiu a peça recursal. Não se apresentando à análise da autoridade julgadora *a quo* sua inserção nesta fase constituiria supressão de instância pois matéria desconhecida naquela oportunidade. Nesse andar, ofensa ao artigo 16 do Decreto n.º 70235, de 6 de março de 1972, que regula o processo administrativo fiscal, pois peça impugnatória despida de motivos, agora inseridos em instância superior.

“Art. 16. A impugnação mencionará:

I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;

II - a qualificação do impugnante;

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir.”

Do exposto, verifica-se que nenhuma das hipóteses legais possíveis foi observada para fins de exclusão dos ditos rendimentos da incidência tributária na pessoa física do beneficiário. No entanto, deve ser lembrado que os ilustres patronos afirmaram que a contribuinte desconhecia a obrigação de retificar a declaração de ajuste anual para oferecer à tributação os valores objeto da ação fiscal.

O desconhecimento da contra-orientação da fonte pagadora implica em exoneração da penalidade de ofício, de acordo com o artigo 100 do CTN.



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

Processo nº. : 13884.003030/00-68

Acórdão nº. : 102-45.795

Então, se o processo não se encontra instruído com documentos relativos a ciência da contribuinte sobre a correção do posicionamento, motivo para que seja o julgamento convertido em diligência a fim de que a unidade de origem confirme a veracidade de tal informação junto ao CTA.

É como voto.

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



NAURY FRAGOSO TANAKA



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

Processo nº. : 13884.003030/00-68
Acórdão nº. : 102-45.795

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 da recorrente em ver afastada a tributação imputada à mesma 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 intributáveis, 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. : 13884.003030/00-68
Acórdão nº. : 102-45.795

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. : 13884.003030/00-68
Acórdão nº. : 102-45.795

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