



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

Processo nº. : 13884.005070/99-48
Recurso nº. : 129.542
Matéria : IRPF - EX.: 1997
Embargante : FAZENDA NACIONAL
Embargada : SEGUNDA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Interessado : MANOEL PEREIRA DE SOUZA FILHO
Sessão de : 18 DE MARÇO DE 2004
Acórdão nº. : 102-46.318

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.

NULIDADE - AUTORIDADE INCOMPETENTE - O lançamento somente pode ser nulo por autoridade incompetente quando sua autoria pertencer a servidor não habilitado à atividade.

NULIDADE - CERCEAMENTO DE DEFESA - Comprovado que o contribuinte utilizou os recursos inerentes ao processo administrativo fiscal, afasta-se o cerceamento de defesa que tenha referência no desconhecimento de informações gerais obtidas da fonte pagadora.

NULIDADE - PRINCÍPIO DA ISONOMIA - O esclarecimento de dúvidas sobre os tributos e contribuições administrados é uma das obrigações dos funcionários da Secretaria da Receita Federal e decorre do prévio questionamento sobre a dificuldade encontrada.

Embargos acolhidos.

Preliminares rejeitadas.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes embargos de declaração interpostos pela FAZENDA NACIONAL.



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

Processo nº. : 13884.005070/99-48
Acórdão nº. : 102-46.318

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, ACOLHER os embargos para anular o Acórdão nº 102-45.815, de 06/11/02, AFASTAR as preliminares argüidas, e, no mérito, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para afastar a multa de ofício, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Naury Fragoso Tanaka (Relator), José Oleskovicz e Antonio de Freitas Dutra que negavam provimento. Designada a Conselheira Maria Goretti de Bulhões Carvalho para redigir o voto vencedor.


ANTONIO DE FREITAS DUTRA
PRESIDENTE


MARIA GORETTI DE BULHÕES CARVALHO
REDATORA DESIGNADA

FORMALIZADO EM: 09 JUL 2004

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros LEONARDO HENRIQUE MAGALHÃES DE OLIVEIRA, MARIA BEATRIZ ANDRADE DE CARVALHO, EZIO GIOBATTÀ BERNARDINIS e GERALDO MASCARENHAS LOPES CANÇADO DINIZ.



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

Processo nº. : 13884.005070/99-48

Acórdão nº. : 102-46.318

Recurso nº. : 129.542

Interessado : MANOEL PEREIRA DE SOUZA FILHO

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 41.

Constituído por Auto de Infração, de 23 de novembro de 1999, o crédito tributário resultou em R\$ 12.309,88, incluindo a penalidade de ofício e os juros de mora, fls. 1 a 6.

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:



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

Processo nº. : 13884.005070/99-48
Acórdão nº. : 102-46.318

- ✓ **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. 11.
- ✓ **25/05/97** - ofício de autoria do Tem. Brig. Do Ar José Marconi de Almeida Santos dirigido ao Sr. Secretário da Receita Federal, no qual informa sobre o problema e pede alternativas, fls. 26 a 28.
- ✓ **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. 12, documentos relativos ao atendimento, fls. 13 a 22.
- ✓ **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. 24 e 25.
- ✓ **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. 15.
- ✓ **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



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

Processo nº. : 13884.005070/99-48

Acórdão nº. : 102-46.318

CTA, para informar sobre os beneficiários da dita gratificação, fls. 18 a 22.

✓ **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. 30 a 33.

Impugnação, tempestiva, na qual o representante legal do contribuinte informou sobre a orientação inicial incorreta do CTA quanto à tributação dos valores recebidos.

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. Essa afirmativa teve lastro na transferência de responsabilidade ocorrida pela figura da substituição tributária decorrente da lei, com apoio nos conceitos sobre o tema emitidos por Bernardo Ribeiro de Moraes, Fabio Fanucchi e Alfredo Augusto Becker.

Segundo seu entendimento, a substituição tributária também ocorre no Imposto de Renda quando a fonte pagadora tem a obrigação de calcular, descontar e recolher o tributo incidente sobre a remuneração de serviços prestados por pessoas físicas. Decorre, então, que a fonte pagadora constitui sujeito passivo nessa relação.

Solicitou a alocação dos pagamentos aos meses de competência para fins de tributação, considerando que a renda, produto do trabalho, não pertence ao mês do recebimento acumulado. 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. : 13884.005070/99-48
Acórdão nº. : 102-46.318

A Autoridade Julgadora monocrática de primeira instância considerou o lançamento procedente, mediante Decisão DRJ/FOZ n.º 001709, de 17 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.

Trouxe como suporte à tributação na pessoa física da beneficiária a fundamentação legal utilizada que inclui tais rendimentos no campo de incidência tributária desta. 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.

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 de informação à 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.



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

Processo n.º : 13884.005070/99-48
Acórdão n.º : 102-46.318

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.

Submetido a julgamento nesta E. Câmara, oportunidade em que foi Relator este que escreve, decidiu o colegiado, por maioria de votos, pelo afastamento da multa de ofício em virtude de erro escusável no preenchimento da declaração de ajuste anual, considerado espontaneamente declarado ao Fisco. Essa decisão foi consubstanciada no Acórdão n.º 102-45.815, de 6 de novembro de 2002.

Em 19 de novembro de 2003, a Fazenda Nacional impetrou embargos com suporte na obscuridade e omissão do voto vencedor, dada esta última pela falta de fundamentação legal para o afastamento da penalidade de ofício, contendo apenas menção à espontaneidade, fls. 171 a 177. Assim, ofensa ao princípio da legalidade insculpido no CTN, artigo 150, I.

O voto vencedor também teria sido omissivo por não considerar a inexistência de isenção para os referidos rendimentos.

A obscuridade teria referência na interpretação do texto legal contido no artigo 44, I, da lei n.º 9.430/96 impondo-lhe isenção não prevista pelo legislador, dada pelo afastamento da penalidade em virtude do erro escusável.

A motivação considerou ainda:

a) que o voto vencido não abordou todos os pontos relativos à escusa do erro praticado pelo contribuinte, tais como as orientações no sentido da retificação;



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

Processo nº. : 13884.005070/99-48

Acórdão nº. : 102-46.318

b) consignou como culpa da fonte pagadora o não recolhimento do tributo.

c) que o afastamento da multa coloca o contribuinte em igual condição àqueles que, obedecendo as orientações dos órgãos públicos intervenientes, procederam às correções, com ofensa ao princípio da isonomia.

Principais documentos que integram o processo:

Auto de Infração, fls. 1 a 6, Impugnação, fls. 46 a 67.

Decisão DRJ/FOZ n.º 1709, de 17 de agosto de 2001, fls. 70 a 76.

Recurso ao E. Primeiro Conselho de Contribuintes, fls. 80 a 105, e documentos que o integram, fls. 106 a 141.

Depósito para garantia de instância, fl. 107.

É o Relatório.



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

Processo nº. : 13884.005070/99-48
Acórdão nº. : 102-46.318

VOTO VENCIDO

Conselheiro NAURY FRAGOSO TANAKA, Relator

Os embargos impetrados pela Fazenda Nacional têm suporte na obscuridade e omissão do voto vencedor dada esta última pela falta de fundamentação legal para o afastamento da penalidade de ofício, contendo apenas menção à espontaneidade. Assim, ofensa ao princípio da legalidade insculpido no CTN, artigo 150, I.

O voto vencedor também teria sido omissivo por não considerar a inexistência de isenção para os referidos rendimentos.

A obscuridade teria referência na interpretação do texto legal contido no artigo 44, I, da lei n.º 9.430/96 impondo-lhe isenção não prevista pelo legislador, dada pelo afastamento da penalidade em virtude do erro escusável.

A motivação considerou ainda:

a) que o voto vencido não abordou todos os pontos relativos à escusa do erro praticado pelo contribuinte, tais como as orientações no sentido da retificação.

b) consignou como culpa da fonte pagadora o não recolhimento do tributo.

c) que o afastamento da multa coloca o contribuinte em igual condição àqueles que, obedecendo as orientações dos órgãos públicos intervenientes, procederam às correções, com ofensa ao princípio da isonomia.



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

Processo nº. : 13884.005070/99-48

Acórdão nº. : 102-46.318

Conforme constou do voto vencido, 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, dada pela falta de retenção do tributo no ato do pagamento, 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.

Mesmo sob orientação anterior do MARE para inserí-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. Esta 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 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 corretiva 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 70.235, de 6 de março de 1972, somente pode se tornar



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

Processo nº. : 13884.005070/99-48

Acórdão nº. : 102-46.318

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 06 de Junho de 2000. Os atos posteriores que estabeleceram relação com o 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.

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.



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

Processo nº. : 13884.005070/99-48

Acórdão nº. : 102-46.318

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 cientificação 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 descontrolada gerada por eventual levantamento de um possível engano cometido.

O artigo 5.º, inciso XXXIII, da CF abre os dados da Administração Tributária ao acesso dos contribuintes. No entanto, ao contrário do princípio da cientificação, aqui não se verifica a obrigação de espontaneamente encaminhar dados a todos os contribuintes, necessário se faz 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 5.º, 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 *“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.



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

Processo nº. : 13884.005070/99-48

Acórdão nº. : 102-46.318

“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 impingiu-lhe surpresa. O início do procedimento foi precedido de Intimação n.º 13.864-2/194/99, de 27 de agosto de 1999, dirigida ao contribuinte, para que apresentasse ao Fisco dados dos eventos econômicos 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 da contribuinte, como quer a defesa. Rejeito a preliminar argüida porque despida de motivação devidamente comprovada no processo.

Outra questão preliminar dirigida à nulidade do feito diz respeito à ausência de informação da Administração Tributária sobre a incidência tributária nas referidas gratificações. Deveria o contribuinte receber a dita informação na mesma forma como feito à fonte pagadora, omissão que implicou em 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 Campus do CTA, conforme Carta do Chefe da Seção de Fiscalização datada de 21 de agosto de 1997, fl. 11.



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

Processo nº. : 13884.005070/99-48

Acórdão nº. : 102-46.318

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 Anual 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 instruir o 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 procedida à fonte pagadora 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 – 6 de junho de 2000. Preliminar rejeitada.

Quanto ao mérito, alegada a ilegitimidade passiva da contribuinte dada pela atribuição do fato imponible 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.

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.



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

Processo nº. : 13884.005070/99-48

Acórdão nº. : 102-46.318

“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, 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. : 13884.005070/99-48
Acórdão nº. : 102-46.318

Nos casos em que o rendimento caracteriza-se pela tributação definitiva na fonte, a responsabilidade com ela permanece durante o prazo decadencial do direito de ação da Administração Tributária, dada a espécie do valor recebido. A figura da substituição tributária pode transferir à fonte pagadora a obrigação principal e excluir o verdadeiro contribuinte da relação com o Fisco.

Já nas situações em que o rendimento sujeita-se à tributação em dois tempos, na fonte e declaração, a obrigação da fonte pagadora também permanece no tempo, dada a vigência da norma e ausência de outra a lhe extrair a eficácia. No entanto, nesta hipótese, ocorrendo o fato gerador do tributo na pessoa física, verifica-se a existência de duas normas válidas que podem ser utilizadas para a exigência do mesmo tributo: a que determina a obrigação à fonte pagadora, e esta, que, por sua aplicação, será passível de gerar uma obrigação diferente da primeira à pessoa física beneficiária.

Mais aconselhável a aplicação da última, dada a obrigação do sujeito ativo preservar a capacidade contributiva dos dois sujeitos passivos viáveis à imposição tributária. E, trazendo o referencial para o sujeito passivo originário – o beneficiário - verifica-se que a incidência tributária pode resultar diferenciada daquela originária na fonte, em virtude do rendimento integrar a renda anual e esta sujeita a resultar base de cálculo à qual correspondente uma alíquota diferente daquela que seria utilizada pela fonte.

O CTA é órgão integrante da Administração Direta, ou seja, é uma extensão da Administração Pública, e nessa condição é como se fosse o próprio sujeito ativo.



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

Processo nº. : 13884.005070/99-48
Acórdão nº. : 102-46.318

Então, a relação jurídica tributária se torna impossível, pois seu requisito principal é a existência de dois sujeitos: o ativo e o passivo. *In casu*, não é possível a relação jurídica tributária entre o sujeito ativo e ele próprio.

Observe-se que o CTA, como administrador público tem por obrigação exercer a atividade a ele imposta por lei, de descontar o tributo do beneficiário dos rendimentos e recolhê-lo aos cofres da União. No entanto, não pode figurar como sujeito passivo, no lugar do próprio contribuinte, nem sofrer penalidade pela falta. O funcionário responsável pelo erro cometido será punido administrativamente, mediante processo disciplinar.

Nesta situação, o sujeito passivo original é a única pessoa que responderá pelo tributo não pago no momento da percepção da renda. Portanto, correta a Autoridade Fiscal e a decisão *a quo* quanto a esse aspecto.

Devo ressaltar que a posição deste Relator, apesar de concluir de forma semelhante a respeito do sujeito passivo originário, diverge quanto aos fundamentos daquelas anteriormente proferidas.

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



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

Processo nº. : 13884.005070/99-48
Acórdão nº. : 102-46.318

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 ao órgão com poderes para administrar o tributo, a Secretaria da Receita Federal.

Quanto aos embargos interpostos pela ilustre Procuradora da Fazenda Nacional Dr.^a Márcia Aparecida Cotta, verifica-se que o voto vencedor realmente não indicou a fundamentação legal que permitia o afastamento da penalidade.

A menção à espontaneidade leva a crer que o suporte legal estaria centrado no artigo 138 do CTN, dado pela inclusão de tais rendimentos na espécie dos “não tributáveis” na Declaração de Ajuste Anual do fiscalizado. No entanto, mera hipótese porque não houve identificação expressa.

O fato de não haver qualquer indicação a respeito da fundamentação legal para o afastamento da multa também constituiu obscuridade porque impede a plena defesa do pólo positivo na relação jurídica tributária.

A abordagem de todos os pontos relativos à escusa do erro praticado pelo contribuinte não se faz necessária em voto vencedor, quando este tem por referência outra fundamentação. No entanto, integrando o processo outras motivações a respeito do assunto e tendo o voto vencedor assumido a linha da escusa do erro cometido, deveria abordar todos aspectos devidamente documentados.



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

Processo nº. : 13884.005070/99-48
Acórdão nº. : 102-46.318

Razão à Fazenda Nacional quanto à ofensa ao princípio da isonomia porque o tratamento incorreto e infrator estaria sendo beneficiado em relação aos que corrigiram a situação antecipadamente ao Fisco, pagando o tributo com a penalidade moratória e os juros.

Em vista de que as justificativas contidas nos embargos da Fazenda Nacional não se encontram despidas de fundamentos, e que as alegações do contribuinte, tanto aquelas dirigidas a inibir a continuidade do feito – tidas como preliminares, quanto as voltadas ao centro da questão, não encontram respaldo nas normas indicadas, **voto no sentido de acolher os embargos impetrados pela Fazenda Nacional, para rejeitar as questões preliminares conforme justificado no início, e quanto ao mérito, para negar provimento ao recurso.**

Sala das Sessões - DF, em 18 de março de 2004.



NAURY FRAGOSO TANAKA



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

Processo nº. : 13884.005070/99-48
Acórdão nº. : 102-46.318

VOTO VENCEDOR

Conselheira MARIA GORETTI DE BULHÕES CARVALHO, Redatora Designada

Os embargos interpostos pela Fazenda Nacional atendem aos pressupostos de admissibilidade, devendo, portanto, ser conhecido.

A questão submetida à apreciação do Colegiado consiste na pretensão do recorrente em ver afastada a multa de ofício da exigência sobre rendimentos declarados como "não tributáveis". A alegação do contribuinte ao pedir a exoneração da multa de ofício é a de que foi induzido a erro pela fonte pagadora ao informá-lo que as gratificações pagas seriam isentas de tributação.

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", alocar os valores como isentos e não tributáveis e, com isto, induzir o contribuinte a praticar o erro, perfeitamente escusável, no preenchimento de sua declaração, não se vislumbra, neste caso, 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:



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

Processo nº. : 13884.005070/99-48
Acórdão nº. : 102-46.318

"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 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, 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) fazer 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



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

Processo nº. : 13884.005070/99-48
Acórdão nº. : 102-46.318

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

Ademais, seria perfeitamente possível para a Receita Federal oficiar o Ministério da Aeronáutica, determinado que o mesmo solicitasse a retificação das declarações dos rendimentos dos beneficiados para aí sim proceder a devida retenção de fonte.

Não é a primeira vez e, provavelmente não será a última, que a Receita Federal age desta forma, preferindo ir pelo caminho mais fácil que é o bolso do pequeno contribuinte. É absolutamente “inconceito” que dois órgãos de níveis federais não consigam se comunicar a fim de não prejudicar àquele que na realidade é o verdadeiro contribuinte, que cumpre sua obrigação e, que mesmo que não tenha retificado em tempo hábil sua declaração, seria facilmente encontrado pelo sistema interno da receita, que solicitaria o pagamento da fonte, que não havia sido retido com juros moratórios, sem a necessidade de imputar ao mesmo a multa de ofício.

Referida autuação em face dos contribuintes, com a cobrança da fonte que não foi retida, acrescida de multa de ofício, juros etc é medida infrene e infausta, que só nos faz sentir vergonha.

Como bem asseverou o Ilustre Conselheiro Naury Tanaka, no voto vencido:

“Observe-se que o CTA, como administrador público tem por obrigação exercer a atividade a ele imposta por lei, de descontar o



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

Processo nº : 13884.005070/99-48

Acórdão nº : 102-46.318

tributo do beneficiário dos rendimentos e recolhê-lo aos cofres da União. No entanto, não pode figurar como sujeito passivo, no lugar do próprio contribuinte, **nem sofrer penalidade pela falta.** (grifo nosso).

Ora, se o MARE soube antes dos funcionários que a verba paga aos mesmos tinha que sofrer retenção na fonte, porque não os notificou imediatamente para que procedessem a retificadora?

Isto é no mínimo uma zombaria!!!! Dois entes públicos, que não se entendem quanto a tributação ou não, de uma determinada verba a ser paga a funcionários de um desses órgãos, ao errar no informe de rendimentos, automaticamente se desoneram da responsabilidade sobre o erro e ainda ficam imunes de qualquer sanção pelo cometimento do erro pelo qual induziram os funcionários? Quem teria a obrigação moral de pagar a multa de ofício deveria ser o MARE e não o contribuinte.

Seria razoável, e é como este Conselho tem entendido, que se o funcionário recebeu o valor integral, (sem o devido desconto de fonte) que pague o que recebeu a maior com juros, pois dele usufruiu, mas que seja imputado ao mesmo a penalidade pelo erro a que foi induzido é no mínimo infame, admitir que a administração pública dê agora para granjear dinheiro que não lhe pertence, ou mesmo querer enriquecer ilícitamente.

Esta política arrecadatória, traduz-se numa exação violenta, que afasta cada vez mais aqueles contribuintes que não se negam, e nem poderiam deixar de fazê-lo pois tem seus rendimentos retidos na fonte, que não se omitem de contribuir com a maior carga tributária do mundo, sem que dela possam tirar nenhum proveito social, em detrimento daqueles que sonham porque querem, abutres que são esfoçando o Estado Brasileiro, sem nenhum sentimento de culpa.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 13884.005070/99-48
Acórdão nº. : 102-46.318

A meu ver, impõe-se excluir a imposição de penalidade em função de procedimento errôneo adotado pelo contribuinte, que seguiu as instruções contidas em seu informe de rendimentos, expedido pela fonte pagadora. Entendo que, em função do princípio da moralidade administrativa, o fisco não pode aproveitar-se de um erro (escusável) para aplicar qualquer tipo de sanção.

Só a título de esclarecimento ao lustre Relator do voto vencido, humildemente faço pequena preleção sobre o Artigo 128 do CTN, citada pelo Eminentíssimo Prof. Luiz Alberto Gurgel Faria que afirma que, a atribuição de responsabilidade a terceiro envolve, em alguns casos, transferência do encargo e, em outros, simples substituição, consigna o Professor:

“A transferência ocorre quando o sujeito passivo indicado inicialmente para cumprir a obrigação não a satisfaz, por motivos vários, transferindo-se tal dever para outrem – o responsável. A característica básica dessa primeira modalidade é que o contribuinte não é ignorado, havendo a mudança do sujeito passivo em momento posterior, o que revela o caráter supletivo dessa responsabilidade, apenas se concretizando, em regra, quando o contribuinte não honra a sua obrigação.

Por sua vez, na substituição, o contribuinte é logo esquecido, não sendo ele sequer indicado sujeito passivo, pois o legislador já o substitui pelo responsável, como acontece no recolhimento do Imposto de Renda na fonte, efetuado pelo empregador. O substituto deve ter relação com o substituído, de modo a lhe proporcionar meios de se ressarcir do pagamento efetuado.” (grifo nosso).

Não comungo com a opinião do Ilustre Conselheiro Nauray quando consigna em seu voto, de que **“não existe indicação a respeito da fundamentação legal para o afastamento da multa...”** Existe sim. Houve clara indução a erro por parte da fonte pagadora no informe dos rendimentos. A fonte pagadora é a responsável sim, pela retenção do imposto na fonte, e mais, não é



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

Processo nº. : 13884.005070/99-48
Acórdão nº. : 102-46.318

argumento técnico-legal, mas argumento de quem julga, de que não existe o menor sentido cobrar multa de ofício do contribuinte que foi induzido a erro se dele, já se está cobrando o recebido a maior com juros e correção

Se o legislador , por vezes prescinde de bom senso, ao Julgador isto nunca pode faltar. Porque realmente cabe a nós (julgadores) a aplicação da lei, mas não é só isso. Cabe a nós sua interpretação e sua aplicação da forma justa e adequada ao caso concreto. Não podemos afirmar se a lei é inconstitucional ou não, mas podemos e devemos dizer se ela é apropriada ou não, ou se a mesma se amolda à hipótese apresentada. Ao julgador compete fazer JUSTIÇA.

Como referidas gratificações foram pagas à técnicos, do CTA, sendo que algum deles vieram a falecer naquele infeliz acidente do lançamento do foguete, e com certeza, foram pagas, porque apesar dos relevantes serviços prestados, com alto grau de especialização, os mesmos deveriam ganhar muito abaixo do que mereciam, não vejo porque cobrar dos que se foram ou mesmo dos que ainda prestam serviço para o CTA, a multa de ofício sobre a funesta gratificação.

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 18 de março de 2004.


MARIA GORETTI DE BULHÕES CARVALHO