



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 13971.003781/2007-33
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9202-007.455 – 2ª Turma
Sessão de 13 de dezembro de 2018
Matéria IRPF - OMISSÃO DE RENDIMENTOS - RESPONSABILIDADE PELO RECOLHIMENTO DO TRIBUTO - ERRO ESCUSÁVEL
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado TERESA DA SILVEIRA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2004

IRPF.OMISSÃO DE RENDIMENTOS. TRIBUTAÇÃO DE ALUGUÉIS RECEBIDOS POR TERCEIRO. ERRO ESCUSÁVEL

Havendo prova nos autos de que terceira pessoa efetivamente percebeu e tributou os rendimentos de aluguel deve ser afastada a imputação de omissão de rendimentos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo – Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira – Relatora

Participaram do presente julgamento os conselheiros Maria Helena Cotta Cardozo, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Patricia da Silva, Pedro Paulo Pereira

Barbosa, Ana Paula Fernandes, Mário Pereira de Pinho Filho, Ana Cecília Lustosa da Cruz e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri.

Relatório

Trata-se de Auto de Infração (fls. 10/13), relativo ao Imposto de Renda Pessoa Física – IRPF correspondente ao exercício 2004, ano-calendário 2003, por meio do qual exige-se do recorrente um crédito tributário total de R\$ 11.427,68, calculados até 10/2007, em virtude de omissão de rendimentos de aluguéis recebidos de Pessoa Jurídica (Lectra Brasil Ltda) no valor de R\$ 18.674,00, com IRRF de R\$ 91,35.

O autuado apresentou impugnação, tendo Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Florianópolis/SC julgado a impugnação procedente em parte, mantendo em parte o crédito tributário.

Apresentado Recurso Voluntário pelo autuado, os autos foram encaminhados ao CARF para julgamento do mesmo. Em sessão plenária de 21/02/2013, foi dado provimento ao Recurso Voluntário, prolatando-se o Acórdão nº **2201-002.017 (fls. 58)**, com o seguinte resultado: *“Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, dar provimento ao recurso. Vencido o Conselheiro Eduardo Tadeu Farah (Relator), que negou provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Gustavo Lian Haddad.”*

O acórdão encontra-se assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2004

IRPF.OMISSÃO DE RENDIMENTOS.

Havendo prova nos autos de que terceira pessoa efetivamente percebeu e tributou os rendimentos de aluguel deve ser afastada a imputação de omissão de rendimentos.

O processo foi encaminhado para ciência da Fazenda Nacional, em 13/08/2013 para cientificação em até 30 dias, nos termos da Portaria MF nº 527/2010. A Fazenda Nacional interpôs em 25/09/2013, portanto, tempestivamente, Recurso Especial (fls. 66). Em seu recurso visa a reapreciação da seguinte matéria: “sujeição passiva no caso de rendimentos de aluguel cedidos a terceiros”.

Ao Recurso Especial foi dado seguimento, conforme o Despacho s/nº da 2ª Câmara, de 15/08/2016 (fls. 76), conforme acórdão paradigma nº 2102-001.987.

- Em seu recurso alega que a controvérsia cinge-se à possibilidade de alterar a sujeição passiva do tributo para considerar adequados os recolhimentos do imposto de renda incidente sobre os aluguéis realizados pela filha da recorrida, muito embora não seja a proprietária do imóvel.

- Explica que o voto vencedor, acompanhado da maioria dos conselheiros do colegiado, entendeu que “o fato de se tratar de liberalidade da mãe em favor da filha não é relevante para negar a titularidade da renda para esta (e portanto a correspondente sujeição passiva)”; contudo a União entende que tal entendimento mostra-se equivocado, na medida em que o Código Tributário Nacional dispõe expressamente acerca da definição do sujeito passivo, nos seguintes termos:

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. 122. Sujeito passivo da obrigação acessória é a pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto.

Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.

- Afirma que tais regras têm cunho obrigatório a todos os envolvidos na relação tributária: à fiscalização (que não poderia efetuar o presente lançamento em face da filha da contribuinte mesmo ciente da suposta cessão da titularidade) e à proprietária do imóvel (que não pode afastar sua responsabilidade sob o argumento de cessão particular da titularidade).
- Salaria que, caso contrário, estar-se-ia atribuindo a uma convenção particular, que na hipótese dos autos sequer encontra-se disposta em contrato, a capacidade de modificar regra disposta no ordenamento jurídico pátrio que define a sujeição passiva; e portanto, sendo a contribuinte real proprietária do imóvel, caracterizou-se a ocorrência do fato gerador do tributo de sua responsabilidade, qual seja: “aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica” dos recursos, conforme definido no art. 43 do CTN.
- Conclui que se a destinação do montante foi direcionada a sua filha, tal aspecto não modifica a definição legal do responsável pelo

cumprimento das obrigações tributárias, conforme dispositivos legais acima transcritos.

- Entende que o recolhimento indevido deve ser restituído à filha da contribuinte, porém, após o requerimento específico para tanto.
- Ressalta que, embora reste clara a boa-fé no caso em análise, cumpre observar que o equívoco deveu-se à falta de diligência da contribuinte e de sua filha, não podendo ser desconsiderado texto normativo com supostas pretensões de justiça.
- Considera que o ordenamento jurídico pátrio trouxe regra específica a respeito do tema ora em análise, e portanto, não há respaldo para manter o acórdão recorrido em afronta à determinação legal, uma vez que a alteração realizada na sujeição passiva tributária reveste-se de patente ilegalidade, devendo ser refutada.

Cientificado do Acórdão nº 2201-002.017, do Recurso Especial da Fazenda Nacional e do Despacho de Admissibilidade admitindo o Resp da PGFN em 20/09/2016, o contribuinte apresentou em 05/10/2016, portanto, tempestivamente, contrarrazões (fls.85).

- Preliminarmente, alega que o acórdão apresentado como paradigma pela Recorrente não tem semelhança alguma com o presente caso, de modo que não há como verificar a alegada divergência de posicionamento entre as turmas, uma vez que esse versa sobre notificação lançada para a cobrança de débitos de Imposto de Renda por suposta omissão de receita advinda de aluguéis recebidos de Pessoa Jurídica, mas que sequer houve omissão de receitas, na medida que os valores identificados pela Fiscalização foram efetivamente informados na DIRPF da filha da Recorrida, real contribuinte por gozar da disponibilidade econômica da verba, enquanto que no paradigma analisa-se obrigação decorrente de contrato de comodato firmado entre proprietário e pessoa jurídica.
- Atenta, ainda, para o fato de que no caso em tela o próprio fisco reconheceu ter identificado e recebido o valor correspondente ao imposto de renda sobre a receita supostamente omitida pela Recorrida; e uma vez que a própria autoridade administrativa atesta o recolhimento do tributo aos cofres públicos, não há qualquer justificativa que sustente a omissão de renda alegada; e de outra parte o acórdão paradigma julgou situação fática na qual o recolhimento do tributo devido não foi verificado pela fiscalização nem comprovado pelo contribuinte.; ou seja, as situações fáticas e jurídicas são essencialmente diferentes, não tendo como haver divergência de entendimento entre as turmas da mesma corte.
- Em relação ao mérito, ressalta que segundo o art. 43 do CTN, é contribuinte do imposto de renda quem tiver a disponibilidade da renda, entendida como o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, ou dos proventos de qualquer natureza, entendidos como os acréscimos patrimoniais não compreendidos no conceito de renda.

-
- Traz algumas considerações do CTN Comentado sob a coordenação do Dr. Vladimir Passos de Freitas, que pondera que *“a aquisição da disponibilidade econômica de renda ou proventos caracteriza-se tão logo estes estejam incorporados ao patrimônio”* e acrescenta que nesse sentido, somente é o real titular da disponibilidade econômica quem praticou o fato gerador tipificado e, conseqüentemente, se sujeita à obrigação tributária; e lembra que, no caso, a Recorrida cedeu gratuitamente o uso do imóvel em questão para a sua filha, de modo que esta é quem praticou o fato gerador do imposto de renda, e declarou devidamente a receita e a ofereceu à tributação.
 - Diz que conforme decisão judicial proferida pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região, *“o fato gerador do imposto de renda é uma situação de fato, e não jurídica, razão pela qual se aplica a regra do art. 116, I, do CTN, segundo a qual considera-se ocorrido o fato gerador no momento em que se verificarem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios – o qual, tratando-se de pessoa física, mantém estrita dependência com a efetiva aquisição da renda. Assim, relativamente a estas (pessoas físicas), deve-se dar prevalência à verificação da disponibilidade econômica ao analisar a ocorrência do fato gerador do imposto de renda.”*
 - Considera que quem teve a disponibilidade econômica da receita em análise foi a filha da Recorrida, esta é quem efetivamente praticou o fato gerador, sendo correta a maneira como a tributação ocorreu; e diz que não há que se falar em omissão de receita, pois o fisco teve conhecimento desta receita de aluguel auferida pela real contribuinte, tanto que o tributo incidente já foi inclusive aproveitado pela Administração
 - Salaria que caso ambas (mãe e filha) sejam tributadas, ocorrerá o *“bis in idem”*, o que é totalmente vedado no nosso ordenamento jurídico tributário, ou seja, não pode a mesma renda ser levada à tributação e servir de base de cálculo ao imposto sobre a renda, concomitantemente, para duas pessoas físicas diversas no mesmo lapso temporal, uma vez que é impossível que um único rendimento de aluguel acarrete acréscimo patrimonial para duas pessoas distintas.
 - Conclui, por fim, que se o entendimento for de que existiu omissão de rendimento por parte da contribuinte Teresa da Silveira (mãe de Cláudia Silveira, que já recolheu o imposto devido neste caso de recebimento de aluguéis), deverá o valor recolhido por essa última, de R\$ 17.757,15, ser imediatamente restituído.

É o relatório.

Voto

Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira - Relatora

Pressupostos de Admissibilidade

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, conforme despacho de Admissibilidade, fls. 76. Havendo questionamento acerca do conhecimento, passo a apreciar o mérito da questão.

Do Conhecimento

Quanto ao conhecimento do recurso, assim manifestou-se o sujeito passivo em suas contrarrazões:

Preliminarmente, alega que o acórdão apresentado como paradigma pela Recorrente não tem semelhança alguma com o presente caso, de modo que não há como verificar a alegada divergência de posicionamento entre as turmas, uma vez que esse versa sobre notificação lançada para a cobrança de débitos de Imposto de Renda por suposta omissão de receita advinda de aluguéis recebidos de Pessoa Jurídica, mas que sequer houve omissão de receitas, na medida que os valores identificados pela Fiscalização foram efetivamente informados na DIRPF da filha da Recorrida, real contribuinte por gozar da disponibilidade econômica da verba, enquanto que no paradigma analisa-se obrigação decorrente de contrato de comodato firmado entre proprietário e pessoa jurídica.

Em que pese existirem diferenças no mérito do lançamento, entendo pela possibilidade conhecimento do recurso já que em ambos os processos a questão cinge-se a respeito da sujeição passiva, já que em ambos os acórdãos entendeu a fiscalização por atribuir ao verdadeiro proprietário do imóvel o dever pelo recolhimento do tributo. A questão de ter existido recolhimento por parte de terceiro não é a questão nuclear do recurso, mas a discussão de que é o verdadeiro sujeito passivo responsável por ofertar a tributação.

Note-se que esta questão foi bem enfrentada pelo despacho de admissibilidade:

A leitura das ementas e dos trechos colacionados permite constatar a divergência apontada: enquanto no acórdão recorrido admitiu-se a alteração do sujeito passivo tributário relativo aos rendimentos de aluguel, sem alteração da escritura pública correspondente; no paradigma, de forma contrária, entendeu-se que o proprietário do imóvel é o sujeito passivo relativamente aos aluguéis percebidos pela pessoa jurídica da qual é sócio, mesmo existindo contrato de comodato entre os dois. Ressalte-se que, em ambos os casos, alegou-se que os aluguéis haviam sido tributados pelos terceiros.

Dessa forma, CONHEÇO DO RECURSO.

Do Mérito

De forma objetiva a delimitação da lide, conforme consta do despacho de admissibilidade, cinge-se sobre a responsabilidade sobre o IRPF devido face valores percebidos de alugueis, quando terceiro assumiu a responsabilidade pelo recolhimento.

Entendo que a posição adotada pelo conselheiro Gustavo Hadad, mostra-se a mais acertada, tendo em vista as peculiaridades do caso, em que não houve a supressão da tributação, nem mesmo a intenção de omitir rendimento. Senão vejamos:

A qualificação jurídica que atribuí aos fatos envolvidos nos presentes autos foi diversa daquela adotada pelo I. Conselheiro relator no que respeita à a existência de omissão de rendimentos de alugueis pela Recorrente.

É fato incontroverso e não negado pela fiscalização que os rendimentos de aluguel imputados como omitidos pela Recorrente foram pagos a sua filha pelo locatário, conforme informado em Dimob e tributado na Declaração de IRPF da filha.

Não obstante, entendeu a decisão de primeira instância e o I. Relator que tal fato não é suficiente para eximir a mãe, ora Recorrente, da obrigação de submeter tais rendimentos a tributação em sua declaração, eis que o imóvel continuou de sua propriedade e não houve registro de usufruto em nome da filha.

Ouso divergir pelas razões que a seguir exponho.

A titularidade do rendimento de aluguel é daquele que tem direito aos frutos do imóvel. Tal pessoa pode ser o proprietário, o usufrutuário ou alguém a quem tendo sido cedido o imóvel, não importa a que título.

A cessão pode se dar a título oneroso ou gratuito, sendo que no âmbito de relações familiares não é de exigir contrato formal para tanto, sendo suficiente a prova pela contexto e circunstâncias do caso.

Pelo contexto dos autos, percebe-se que a mãe cedeu à filha os direitos aos frutos do imóvel, passando a ela a titularidade deles. Tal circunstância é confirmada por vários elementos, mormente a tributação dos rendimentos pela filha e a informação na Dimob de pagamento pelo locatário à filha.

Neste particular, exigir que haja usufruto formalizado em escritura ignorar que o direito à percepção da renda de aluguel também pode ser transferido por contrato pessoal, revogável a qualquer momento e não oponível a terceiros interessados no imóvel.

O fato de se tratar de liberalidade da mãe em favor da filha não é relevante para negar a titularidade da renda para esta (e portanto a correspondente sujeição passiva), sendo sim em situações em que o legislador assim estabelece (por exemplo quando se trata de aferir dedutibilidade de despesas).

Não se trata, neste caso, de usar convenções particulares para afastar a obrigação de recolhimento do tributo, procedimento vedado pelo Código Tributário Nacional, mas sim de fazer com que a tributação recaia sobre os fatos jurídicos que em essência ocorreram, sem apego a formalismos nem para favorecer nem para prejudicar o sujeito passivo.

Ou seja, não identifico que a situação abordada gerou omissão sobre o fato gerador rendimentos dos aluguéis pelo beneficiário efetivo dos valores, muito menos que enquadrar-se-ia no caso de "convenções particulares para afastar a obrigação de recolhimento do tributo", procedimento vedado pelo Código Tributário Nacional, razão pela qual admito erro escusável, tendo em vista que o tributo foi recolhido conforme informações trazidas nos autos e não contestados pela autoridade fiscal.

Conclusão

Face o exposto, voto por CONHECER do Recurso Especial da Fazenda Nacional, para, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira