



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 14052.000377/93-95
Recurso nº. : 13.981 - *EX OFFICIO* e VOLUNTÁRIO
Matéria : IRF - Anos: 1991 e 1992
Recorrentes : DRJ em BRASÍLIA - DF e BRB - BANCO DE BRASÍLIA S/A
Sessão de : 03 de junho de 1998
Acórdão nº. : 104-16.353

IRRF - IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE - ADIANTAMENTOS - RENDIMENTOS SUJEITOS A TRIBUTAÇÃO - Sujeitam-se ao Imposto de Renda Retido na Fonte os adiantamentos de quaisquer valores fornecidos ao beneficiário, pessoa física, pois a tributação independe da denominação dos rendimentos ou direitos, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.

IRRF - ADIANTAMENTOS SALARIAIS - NÃO PAGOS INTEGRALMENTE NO PRÓPRIO MÊS - SUJEITOS À RETENÇÃO DE FONTE - Os adiantamentos de rendimentos salariais não estarão sujeitos à retenção de imposto de renda na fonte, desde que os rendimentos sejam integralmente pagos no próprio mês a que se referirem. Por outro lado, se os adiantamentos se referirem a rendimentos que não sejam integralmente pagos no próprio mês, o imposto será calculado de imediato sobre os adiantamentos. Assim, quando a pessoa física obtém adiantamentos salariais de pessoas jurídicas sob qualquer título, o rendimento acumulado, pago em meses anteriores, é considerado como antecipação, tributável no mês do recebimento, e, por ocasião do acerto, o valor pago como adiantamento deve ser diminuído do rendimento bruto no mês da devolução.

IRRF - FALTA DE RETENÇÃO APURADA APÓS A ENTREGA DA DECLARAÇÃO - PENALIDADE - JUROS E MULTA DE MORA - A dispensa do recolhimento do imposto de renda na fonte, como antecipação da declaração, somente ocorrerá se a ação fiscal ocorrer após a entrega da declaração de rendimentos do beneficiário, onde se consigne a inclusão do respectivo rendimento, cabendo neste caso a cobrança da penalidade prevista, além dos juros e multa de mora pelo atraso. Por outro lado, caso a autoridade fiscal venha verificar a falta de retenção antes da entrega da declaração, promoverá o devido e legal lançamento de ofício do respectivo imposto e acréscimos legais cabíveis, com reajustamento da base de cálculo.

Recurso de ofício negado.

Recurso voluntário parcialmente provido.





MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 14052.000377/93-95
Acórdão nº. : 104-16.353

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recursos interpostos pelo DELEGADO DA RECEITA FEDERAL DE JULGAMENTO em BRASÍLIA - DF e por BRB - BANCO DE BRASÍLIA S/A.

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos: I - NEGAR provimento ao recurso de ofício; e II - DAR provimento PARCIAL ao recurso voluntário, para excluir o imposto de renda na fonte e a multa de ofício constante da decisão recorrida, mantidos os juros de mora até a data da retenção/compensação, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado..

LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO
PRESIDENTE

NELSON MALLMANN
RELATOR

FORMALIZADO EM: 10 JUL 1998

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros CLÉLIA MARIA PEREIRA DE ANDRADE, ROBERTO WILLIAM GONÇALVES, JOSÉ PEREIRA DO NASCIMENTO, JOÃO LUÍS DE SOUZA PEREIRA, ELIZABETO CARREIRO VARÃO e REMIS ALMEIDA ESTOL. Defendeu o contribuinte, através de sustentação oral, o Dr. Selmo Augusto Campos Mesquita, inscrito na OAB-SP nº. 119.076, seu procurador



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 14052.000377/93-95
Acórdão nº. : 104-16.353
Recurso nº. : 13.981
Recorrentes : DRJ em BRASÍLIA - DF e BRB - BANCO DE BRASÍLIA S/A

RELATÓRIO

O Delegado da Receita Federal de Julgamento em Brasília - DF, recorre de ofício, a este Conselho, de sua decisão de fls. 727/739, que deu provimento parcial à impugnação interposta pelo contribuinte, declarando insubsistente, em parte, o crédito tributário constituído pelo Auto de Infração de fls. 01/06.

Da mesma forma, o atuado BANCO DE BRASÍLIA S/A, instituição financeira de economia mista, integrante da Administração Indireta do Distrito Federal, inscrito no CGC/MF sob o nº 00.000.208/0001-00, com sede na cidade de Brasília, Distrito Federal, à SBS, Quadra 01, Bloco E, Ed. Brasília, jurisdicionado à DRF em Brasília - DF, inconformado com a decisão de primeiro grau de fls. 727/740, prolatada pela DRJ em Brasília - DF, recorre a este Conselho pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 749/763.

Contra o contribuinte acima mencionado foi lavrado, em 15/01/93, o Auto de Infração de Imposto de Renda Retido na Fonte de fls. 01/06, com ciência em 21/01/93, exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de 2.424.328,62 UFIR (referencial de indexação de tributos e contribuições de competência da União - padrão monetário fiscal da época do lançamento do crédito tributário), a título de imposto de renda retido na fonte, acrescidos da multa de lançamento de ofício de 100% e dos juros de mora com base em 1% ao mês ou fração, calculados sobre o valor do imposto na fonte relativo aos fatos geradores de 12/91 a 12/92.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 14052.000377/93-95
Acórdão nº. : 104-16.353

A autuação decorre da falta de recolhimento do imposto de renda na fonte, incidente sobre benefícios concedidos aos funcionários a título de adiantamento de férias, relativos aos meses de dezembro de 1991 a dezembro de 1992. Sendo que tais valores são colocados a disposição dos funcionários deste banco que por suas características de ressarcimento em parcelas mensais, sem cobrança de encargos financeiros constituem-se em verdadeiros adiantamentos de rendimentos e não em empréstimos sendo, portanto, tributáveis de imediato à época do recebimento.

Infração capitulada nos artigos 517, § 2º, 576, 577 do RIR/80, artigos 3º, parágrafo 4º, 57 e 58 da Lei nº 7.713/88; artigo 2º, inciso II, alínea "a" da Lei nº 8.218/91; artigo 52, inciso II, alínea "d" da Lei nº 8.383/91; e artigo 5º da Lei nº 4.154/62.

Em sua peça impugnatória de fls. 357/368, instruída pelos documentos de fls. 368/370, apresentada tempestivamente, em 04/03/93, a autuada se indispõe contra a exigência fiscal, solicitando que seja acolhida a impugnação para considerar insubsistente a autuação, com base, em síntese, nos seguintes argumentos:

- que no curso do período objeto da fiscalização em tela, os empregados do Impugnante receberam, por ocasião do exercício de seu direito de férias anuais, importâncias equivalentes a 2/3 (dois terços) da remuneração mensal bruta, procedendo ao reembolso dessas quantias mediante o pagamento em 05 (cinco) parcelas mensais iguais e sucessivas, com um mês de carência, tudo conforme disposto na Cláusula Sétima do Acordo em Dissídio Coletivo firmado com a Confederação Nacional dos Trabalhadores nas Empresas de Crédito e o Sindicato dos Empregados em estabelecimentos Bancários de Brasília;

- que as aludidas importâncias, atribuídas aos empregados sob a denominação de Adiantamento de Férias, como consta na cláusula normativa mencionada,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 14052.000377/93-95
Acórdão nº. : 104-16.353

não foram somadas ao recebimento bruto para o efeito de desconto do Imposto sobre a Renda na Fonte, assim como não foram excluídas do rendimento bruto as quantias restituídas ao impugnante nos meses subseqüentes;

- que verifica-se, portanto, que a tributação pelo imposto em questão há de recair, exclusivamente, sobre variações patrimoniais positivas observadas pelos contribuintes, classificáveis em duas categorias distintas, a saber: a - renda, definida como o resultado do emprego do capital e do trabalho, isoladamente ou em conjunto, ao longo de determinado lapso temporal; e b - outros acréscimos patrimoniais, distintos daqueles oriundos da figura anteriormente citada.

- que a tributação assim traçada tem por fim a captação de riqueza, só podendo recair, obviamente, sobre majorações concretas dos elementos indicativos de sua existência, vale dizer, sobre o crescimento, observado em dado período, do patrimônio do contribuinte, mensurado naquelas categorias denominadas "renda" e "proventos de qualquer natureza";

- que em face dos dispositivos complementares e regulamentares anteriormente trazidos à colação, conclui-se que a tributação pretendida nos termos do Auto de Infração ora impugnado exigiria, para sua validação, a existência de um incremento patrimonial por parte do sujeito passivo da obrigação tributária (os empregados "beneficiados", no caso), hipótese na qual o Impugnante, na qualidade de responsável pelo recolhimento, promoveria a retenção na fonte e o competente repasse dos montantes aos cofres públicos;

- que para tanto, torna-se imprescindível a presença do elemento material hábil a propiciar a tributação ora questionada, qual seja, a percepção de renda pelo sujeito



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 14052.000377/93-95
Acórdão nº. : 104-16.353

passivo da obrigação tributária, elemento esse que, de forma alguma, apresenta-se no caso sob exame;

- que os valores atribuídos pelo impugnante aos seus empregados, sob título de "Adiantamento de Férias", decorrem de obrigação oriunda de norma coletiva de trabalho contida na Cláusula Sétima do Acordo em Dissídio Coletivo firmado entre o Impugnante, a Confederação Nacional dos Trabalhadores nas Empresas de Crédito e o Sindicato dos Empregados em Estabelecimentos Bancários de Brasília;

- que apesar da denominação atribuída à obrigação normativa do Impugnante (inadequada, como se verá), a mesma consiste em autêntico empréstimo, dadas as características que lhe são próprias;

- que a disciplina da figura do empréstimo, na conformidade das disposições contidas no Código Civil brasileiro, desdobra-se nas modalidades do comodato e do mútuo. Quanto ao primeiro, não se fazem necessárias maiores considerações, pois o mesmo não guarda relação com a presente discussão;

- que a seu turno, o mútuo conta com a seguinte definição, no âmbito do estatuto civil: "Art. 1.256 - O mútuo é o empréstimo de coisas fungíveis. O mutuário é obrigado a restituir ao mutuante o que dele recebeu em coisas do mesmo gênero, qualidade e quantidade.";

- que a previsão legal assim positivada adequa-se perfeitamente à situação fática objeto da autuação, sendo certo que o assim chamado "Adiantamento de Férias" previsto na Cláusula Sétima do Acordo em Dissídio Coletivo constitui, na conformidade dos termos do aludido dispositivo, empréstimo de coisa fungível (moeda corrente), cabendo ao



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 14052.000377/93-95
Acórdão nº. : 104-16.353

mutuário (empregado do Impugnante) restituir ao mutuante (impugnante) o valor que dele recebeu, fazendo-o integralmente, de forma parcelada;

- que em se tratando de mútuo, inexistente o indispensável incremento patrimonial por parte do "beneficiado", capaz de justificar a pretendida tributação sobre a renda, uma vez que ao mutuante é restituído, integralmente, o montante objeto do empréstimo;

- que a exigência contida, no Auto de Infração lavrado, no sentido de pretender tributar como se fora rendimento um montante objeto de mútuo que, pelo fato de ser integralmente restituído ao impugnante, não se incorpora ao patrimônio de seus empregados, para os quais não configura rendimento, portanto, tem o efeito de contrariar expressa disposição do Código Tributário Nacional;

- que não se pode pretender, portanto, que o art. 517 do RIR/80 ampare exigência cuja formulação importa distorção de conceito claramente definido no âmbito do direito privado, nele reconhecendo-se a existência de um rendimento que, por sua própria definição, não lhe é característico;

- que, ainda que assim não fosse, admitindo-se por hipótese como correto o ponto de vista fiscal de que os Adiantamentos de Férias integram a renda dos empregados, a correspondente devolução dos valores adiantados nos meses subseqüentes deveria ser abatida da renda mensal, para o efeito de cálculo do imposto de renda.

Em 15/03/95, a DRJ em Brasília - DF, devolve o processo a Divisão de Fiscalização da Delegacia da Receita Federal em Brasília - DF, com base no seguinte argumento:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 14052.000377/93-95
Acórdão nº. : 104-16.353

“Prima facie”, nota-se que o autuado, por ocasião das devoluções das parcelas de adiantamento, não deduziu das bases de cálculo referidas parcelas. Portanto, deve ser abatido do montante lançado o valor do imposto sobre a renda na fonte recolhido a maior nos meses correspondentes às devoluções dos adiantamentos aos empregados, por não terem sido, para os efeitos de tributação na fonte, descontados do rendimento mensal.”.

Após resumir os fatos constantes da autuação e as principais razões apresentadas pela impugnante, a autoridade julgadora singular conclui pela procedência parcial da ação fiscal e pela manutenção em parte do crédito tributário lançado, com base, em síntese, nas seguintes considerações:

- que inicialmente, cabe observar que a partir de 01/01/89 todos os rendimentos percebidos por pessoas físicas e pagos por pessoa jurídica estão sujeitos à incidência na fonte. Com exceção dos rendimentos das aplicações financeiras que são regidos por dispositivos legais próprios, especificamente pelo decreto nº 2.394/87 e pelos artigos 43 e 44 da lei nº 7.713/88, a quase totalidade dos demais rendimentos pagos por pessoa jurídica a pessoa física estão sujeitos à retenção na fonte mediante aplicação das alíquotas previstas no artigo 25 da citada Lei nº 7.713/88;

- que até 31/12/88, nem todos os rendimentos pagos por pessoa jurídica à pessoa física domiciliada no País estavam sujeitos à tributação na fonte. A incidência era nominada, ou seja, o imposto somente incidia na fonte quando determinada natureza de rendimento estava expressamente elencada como sujeito à tributação na fonte;

- que a partir da mencionada Lei nº 7.713/88 isso foi alterado. Todos os rendimentos estão sujeitos à retenção na fonte. Trata-se de incidência genérica, isto é, o art. 7º combinado com o 3º, § 4º, cuidam da incidência na fonte de todos os rendimentos. Acabou a figura da não-incidência;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 14052.000377/93-95
Acórdão nº. : 104-16.353

- que o empréstimo, que é o instituto jurídico do mútuo na acepção que lhe confere o artigo 1.256 do Código Civil, tem como característica principal a de ter que ser restituído no futuro. Mas, o "empréstimo" que o contribuinte concedeu a seus funcionários, não configura operação de mútuo, nos precisos termos dos subitens 14.2.2 da IN 49/89 e 5.3.2 da IN 126/91, as quais dispõem sobre normas de tributação previstas na Lei nº 7.713/88, relativamente à incidência do imposto de renda das pessoas físicas;

- que mencionados atos normativos estabelecem que são considerados adiantamentos, para fins de incidência do imposto de renda na fonte, os valores fornecidos ao beneficiário pessoa física, a título de empréstimo, que não preveja a cobrança de encargos financeiros, forma e prazo de pagamento;

- que o tratamento fiscal por esses normativos aos "empréstimos" concedidos aos empregados pelas empresas empregadoras, tem como objetivo não frustrar a tributação do imposto de renda na fonte mediante emprego dessa figura do Código Civil, quando concedida a título gratuito. E, nessas condições, a tributação resulta da extensão da redação dada pelo artigo 7º combinado com o artigo 3º, § 4º, todos da Lei nº 7.713/88, segundo a qual passam a ser tributados todos os rendimentos auferidos, bastando para a incidência do imposto o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título;

- que a questão principal neste processo é saber se o interessado concedeu empréstimo atendendo ao requisito do encargo financeiro de que tratam as referidas normativas, isto é, se o empregado repõe a importância recebida em parcelas sucessivas e iguais, sem nenhum encargo financeiro, constituindo verdadeira transferência de renda via não cobrança de juros e correção monetária, o que caracteriza um adiantamento, ao invés de mútuo da lei civil. Se assim, cabe a tributação na fonte;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 14052.000377/93-95
Acórdão nº. : 104-16.353

- que quanto à aplicabilidade das normativas já citadas em confronto com o Acordo Coletivo de Trabalho referenciado na impugnação, é de bom alvitre seja informado ao impugnante, de que no direito tributário denominamos fontes formais principais, as leis "lato sensu" (abrangendo, em nosso sistema, a Constituição Federal, as leis complementares, as leis ordinárias, as leis delegadas, os decretos-lei) os tratados e as convenções internacionais, os decretos legislativos, as resoluções do Senado Federal;

- que essas fontes e mais os decretos do Executivo e as normas complementares, são designados pelo Código tributário Nacional (art. 96), como constituindo o que se chama de "legislação tributária". E, o artigo 100, inciso I, diz que os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas integram essas normas;

- que quanto ao ato jurídico do "empréstimo", vale ressaltar que o Código Tributário estabelece uma hierarquia dos princípios gerais de direito observáveis na elucidação de temas sobre tributos, precedendo a todos os demais aqueles que sejam de direito tributário, seguindo-se-lhes os princípios gerais de direito público e acabando pelos de direito privado, que são os últimos a merecer a atenção, pois só devem ser utilizados com ressalva, isto é, que o recurso a eles se justificará para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para a definição dos respectivos efeitos tributários;

- que a multa de ofício constante do auto de infração deve ser reduzida para setenta e cinco por cento em virtude do disposto no inciso I do Ato Declaratório (Normativo) nº 01, de 07 de janeiro de 1997;

- que constatada a falta de recolhimento do imposto devido na fonte, a exigência deve ser mantida, com as reduções decorrentes da diligência já mencionada.



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

Processo nº. : 14052.000377/93-95
Acórdão nº. : 104-16.353

A ementa que consubstancia os fundamentos da decisão autoridade singular é a seguinte:

"IMPOSTO DE RENDA NA FONTE - IRRF

- ADIANTAMENTOS

- Sujeitam-se ao Imposto de Renda Retido na Fonte os adiantamentos de quaisquer valores fornecidos ao beneficiário, pessoa física, pois a tributação independe da denominação dos rendimentos ou direitos, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título (Lei 7.713/88, art. 3º, parágrafo 4º, e Acórdão 1º CC nº 102-30.269/95).

- NORMA COMPLEMENTAR

- A Instrução Normativa é uma norma complementar do Direito tributário, utilizada no sentido de esclarecer e/ou regulamentar atos constitutivos do direito tributário, portanto, perfeitamente aplicável ao caso dos autos (art. 100, inciso I da Lei 5.172/66).

- MULTA DE OFÍCIO

- O percentual da multa de ofício deve ser equivalente a setenta e cinco por cento, em decorrência da retroatividade benéfica do artigo 44 da lei 9.430/96 (Ato Declaratório Normativo COSIT nº 1/97).

- IMPUGNAÇÃO PROCEDENTE EM PARTE."

Deste ato, o Delegado da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Brasília - DF, recorre de ofício ao primeiro Conselho de Contribuintes, em conformidade com o art. 3º, inciso II da Lei nº 8.748/93.

Da mesma forma, após de ter sido cientificado da decisão de Primeira Instância, em 22/08/97, conforme Termo constante às folhas 743/745, e, com ela não se conformando, a recorrente interpôs, em tempo hábil (26/12/96), o recurso voluntário de fls. 749/763, instruído pelos documentos de fls. 764/766, no qual demonstra total irresignação



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 14052.000377/93-95
Acórdão nº. : 104-16.353

contra a decisão supra ementada, baseado, em síntese, nos mesmos argumentos apresentados na fase impugnatória, reforçado pelas seguintes considerações:

- que apesar da respeitabilidade das decisões proferidas do D. Julgador de 1ª instância administrativa, não andou com o costumeiro acerto nesse caso o ilustre prolator da decisão recorrida, uma vez que, como restará ao final demonstrado, buscou fundamento em definição ilícita de instituto nascido no seio do Direito Civil, do qual, data vênua, o Direito Tributário não pode se afastar;

- que além do mais, é de ser ressaltado que as definições constantes de leis não podem ser alteradas, limitadas ou ampliadas por atos administrativos infralegais que, apesar de pertencerem à "legislação tributária" lato sensu nos termos definidos pelo art. 100 do CTN, não podem se sobrepor às normas hierarquicamente superiores;

- que não há que se admitir a validade de qualquer ato administrativo-tributário que conflite, expressa ou implicitamente, com o ordenamento jurídico, seja com suas regras expressas, seja com seus princípios implícitos;

- que uma última consideração acerca do mérito deve ser feita, de forma a restar robusta a demonstração da insubsistência do auto de infração lavrado contra o recorrente, e mantido em parte pela decisão combatida. Trata-se da tentativa de descaracterização do empréstimo feito pelo Recorrente como mútuo;

- que cumpre observar, por final, que foram apresentados, às fls. 375 do autos, cálculos representativos dos novos valores exigidos em decorrência da parcial procedência da impugnação interposta;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 14052.000377/93-95
Acórdão nº. : 104-16.353

- que ocorre, no entanto, que não foi aberta vista ao recorrente dos referidos cálculos, de modo a permitir a análise dos mesmos e o exercício do direito de impugná-los, como corolário do devido processo legal, perfeitamente aplicável à esfera administrativa.

Em 21/10/97, a Procuradora da Fazenda Nacional Dr.^a Creusa Martins Coelho, representante legal da Fazenda Nacional credenciado junto a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Brasília - DF, apresenta, às fls. 769/772, as Contra-Razões ao Recurso Voluntário.

É o Relatório.





MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 14052.000377/93-95
Acórdão nº. : 104-16.353

VOTO

Conselheiro NELSON MALLMANN, Relator

RECURSO DE OFÍCIO

O recurso de ofício está revestido das formalidades legais.

Como se vê dos autos, a peça recursal repousa no recurso de ofício de decisão de 1ª Instância, onde foi dado provimento parcial à impugnação interposta, para declarar insubsistente em parte o crédito tributário, por entender que por ocasião das devoluções das parcelas de adiantamentos, a suplicante não deduziu das bases de cálculo as referidas parcelas, devendo, portanto, ser abatido do montante lançado o valor do imposto de renda na fonte recolhido a maior nestes meses.

Após a análise da questão do recurso de ofício, sou de opinião que a decisão não merece reparo, pois é de raso e cediço entendimento nesta Câmara que a dispensa do recolhimento do imposto de renda na fonte, como antecipação da declaração, somente ocorrerá se a ação fiscal ocorrer após a entrega da declaração de rendimentos do beneficiário, onde se consigne a inclusão do respectivo rendimento, cabendo neste caso a cobrança da penalidade prevista, além dos juros e multa de mora pelo atraso. Por outro lado, caso a autoridade fiscal venha verificar a falta de retenção antes de entregue aquela declaração, promoverá o devido e legal lançamento de ofício do respectivo imposto e acréscimos legais cabíveis, com reajustamento da base de cálculo.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 14052.000377/93-95
Acórdão nº. : 104-16.353

Ora, verifica-se nos autos que a autoridade singular reconheceu que por ocasião das devoluções das parcelas de adiantamento, a autuada, não deduziu das bases de cálculo as referidas parcelas. Concluindo que deve ser abatido do montante lançado o valor do imposto sobre a renda na fonte recolhido a maior nos meses correspondentes às devoluções dos adiantamentos aos empregados, por não terem sido, para os efeitos de tributação na fonte, descontados do rendimento mensal.

Isto quer dizer que o imposto de renda na fonte foi retido e recolhido, porém, fora do prazo estipulado pelas normas legais e que em contrapartida os beneficiários dos rendimentos tributaram na declaração. Donde é cristalino a conclusão que não houve prejuízo para a Fazenda Nacional, exceto a mora pelo atraso no recolhimento, já que este imposto é mera antecipação com o devido na declaração do beneficiário, em outras palavras, o beneficiário do rendimento tem o direito de compensar o imposto retido com o imposto apurado na declaração.

Diante do exposto e considerando que todos os elementos de prova que compõem a presente lide foram objeto de cuidadoso exame, VOTO pelo conhecimento do presente recurso de ofício, e, no mérito, NEGO provimento.

RECURSO VOLUNTÁRIO

O recurso é tempestivo e preenche as demais formalidades legais, dele tomo conhecimento.

Não há arguição de qualquer preliminar.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 14052.000377/93-95
Acórdão nº. : 104-16.353

Discute-se, nestes, autos, acerca da incidência de imposto de renda na fonte sobre benefícios concedidos aos funcionários a título de adiantamento de férias, onde tais valores são colocados a disposição dos funcionários, sem cobrança de encargos financeiros.

Da análise dos autos verifica-se que os valores atribuídos pela suplicante aos seus empregados, sob o título de "Adiantamentos de Férias", decorrem de obrigação oriunda de norma coletiva de trabalho do Acordo em Dissídio Coletivo firmado entre a suplicante, a Confederação Nacional dos Trabalhadores nas Empresas de Crédito e o Sindicato dos Empregados em estabelecimentos Bancários de Brasília. Assim por este acordo, o Banco concederia automaticamente, a seus empregados, por ocasião do gozo de férias, Adiantamento de Férias, equivalente a 2/3 (dois terços) da remuneração mensal bruta para reembolso em 05(cinco) prestações mensais, iguais e sucessivas, com um mês de carência, mediante desconto em folha de pagamento.

Verifica-se da mesma forma que a principal tese argumentativa da suplicante é que estes "Adiantamentos de Férias", apesar da denominação atribuída, a mesma, na verdade, consistem em autênticos empréstimos (mútuos), dadas as características que lhe são própria.

Para se resolver este litígio o nó principal questão é de se saber se a suplicante concedeu estes valores a título de empréstimos atendendo ao requisito do encargo financeiro de que tratam as normas legais, isto é, se o empregado repõem a importância recebida em parcelas sucessivas e iguais, sem nenhum encargo financeiro, ou não.

A conclusão que se chega, após uma simples análise dos autos, é que tais valores (Adiantamentos de Férias) foram ressarcidas à suplicante em parcelas mensais, sem cobrança de encargos financeiros.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 14052.000377/93-95
Acórdão nº. : 104-16.353

Tem-se como regra básica que a percepção de rendimentos pode gerar a obrigação de ser pago o tributo correspondente; para tanto, a legislação ordinária fixa os parâmetros que, uma vez atingidos, dão lugar ao nascimento da obrigação tributária.

Dentre as regras traçadas pela lei tributária, está a que marca o momento em que se considera ocorrida a disponibilidade da renda ou dos proventos e, conseqüentemente, em que nasce a obrigação tributária correspondente.

Dada a riqueza de informações das diversas peças dos autos, me afigura legítima a decisão da autoridade julgadora singular que entende que, à matéria, aplica-se o disposto no art. 3º, § 4º, da lei nº 7.713/88, segundo o qual a tributação independe, entre outros motivos ali elencados, da denominação dos rendimentos e da forma de sua percepção, bastando para a incidência do imposto, o benefício ao contribuinte, de qualquer maneira e a qualquer título, ressalvadas apenas as hipóteses de isenção e não-incidência expressamente definidas em lei.

Ademais, é incabível, no presente caso, falar-se em empréstimo, ainda que na espécie de mútuo, eis que o montante concedido ao beneficiário não é restituído na mesma quantidade, pois sem atualização monetária sequer o principal, em valores reais, é recuperado. Configurando-se aí a existência de uma vantagem econômica para o funcionário, cuja avaliação sob o prisma fiscal impõe a abstração do nome que tenha sido conferido ao benefício.

Ao contrário do que quer a suplicante, a instrução normativa não extrapolou a incidência do IR Fonte, além dos limites estabelecidos pelo artigo 7º da Lei nº 7.713, pois a partir de sua edição, todo valor recebido pelo funcionário, para o qual não houve previsão de não incidência ou isenção está dentro do campo de tributação.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 14052.000377/93-95
Acórdão nº. : 104-16.353

A Instrução Normativa não previu a cobrança de IR sobre empréstimo, apenas definiu como adiantamento salarial aquele valor pago à pessoa física, tidos como empréstimos que não estabelecesse a cobrança de encargos financeiros, prazo e forma de pagamento.

É fato incontestado que em momento algum o legislador excepcionou os adiantamentos salariais recebidos a qualquer título, até porque se assim o fizesse, a suplicante estaria imune do recolhimento de fonte. Assim, interpretar em matéria de leis, quer dizer não só descobrir o sentido que está por detrás da expressão, como também, dentre as várias significações que estão cobertas pela expressão, eleger a verdadeira e decisiva.

Não há, pois, previsão legal sustentável para que a suplicante possa transformar os adiantamentos salariais concedidos aos seus funcionários em empréstimos com características de mútuo e daí não corresponder, por sua natureza e características, a um efetivo acréscimo patrimonial, condição necessária para a incidência do imposto de renda na fonte.

É pacífico que os valores que foram pagos aos funcionários sob a denominação de "adiantamentos de férias" decorrem de obrigação oriunda de norma coletiva de trabalho (Acordo em Dissídio Coletivo) que, por suas características de ressarcimento à suplicante em parcelas mensais, sem cobrança de encargos financeiros, constituem, a meu ver, verdadeiro adiantamento de rendimentos do trabalho assalariado, e não em um empréstimo, sendo, portanto, tributáveis de imediato à época do recebimento.

Enfim, entendo, que o benefício está provado nos autos, através de entrega dos valores sem ônus financeiro em período de inflação alta, e a tributação incide independente do título se empréstimo ou adiantamento. Assim, convencido de que sobre o valor do adiantamento recai imposto de renda, só posso concordar com a fiscalização que somou o adiantamento com o salário do mês.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 14052.000377/93-95
Acórdão nº. : 104-16.353

Também é mister esclarecer que no sistema de retenção de fonte, a pessoa obrigada a satisfazer a obrigação não é o beneficiário do rendimento, mas, sim, a pessoa que lhe atribuiu esse rendimento. Assim, a lei elegeu a fonte pagadora do rendimento para sujeito passivo da obrigação.

Vê-se, pois, que o beneficiário do rendimento não pode ser responsabilizado pelo recolhimento do imposto devido pela fonte pagadora; esta responsabilidade não se comunica, ainda que, por convenção particular, tenha sido avençada entre as parte.

Por outro lado, verifica-se nos autos que a autoridade singular reconheceu que por ocasião das devoluções das parcelas de adiantamento, a autuada, não deduziu das bases de cálculo as referidas parcelas. Concluindo que deve ser abatido do montante lançado o valor do imposto sobre a renda na fonte recolhido a maior nos meses correspondentes às devoluções dos adiantamentos aos empregados, por não terem sido, para os efeitos de tributação na fonte, descontados do rendimento mensal.

Isto quer dizer que o imposto de renda na fonte foi retido e recolhido, porém, fora do prazo estipulado pelas normas legais e que em contrapartida os beneficiários dos rendimentos tributaram na declaração. Donde é cristalino a conclusão que não houve prejuízo para a Fazenda Nacional, exceto a mora pelo atraso no recolhimento, já que este imposto é mera antecipação com o devido na declaração do beneficiário, em outras palavras, o beneficiário do rendimento tem o direito de compensar o imposto retido com o imposto apurado na declaração.

Ora, sabe-se que a fonte pagadora se obriga ao recolhimento do imposto, mesmo que não o tenha retido. Entretanto, quando se tratar de imposto devido como antecipação, uma vez comprovado que o beneficiário já incluía em sua declaração o rendimento tributável, exclui-se a responsabilidade da fonte pagadora pelo recolhimento do imposto, sujeitando-se, todavia, à multa prevista no art. 729, inc. III, do RIR/80, aprovado pelo Decreto nº 85.450/80, em relação a cada grupo de 5 (cinco) beneficiários (RIR/80, arts.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 14052.000377/93-95
Acórdão nº. : 104-16.353

576, § 3º), bem como os juros e a multa de mora pelo atraso no recolhimento do imposto devido, já que é pacífico o entendimento neste Colegiado que a responsabilidade da fonte pagadora de rendimentos sujeitos ao regime de antecipação limita-se aos valores não submetidos à tributação na declaração de rendimentos do beneficiário.

Como também é entendimento desta Câmara que a dispensa do recolhimento do imposto de renda na fonte, como antecipação da declaração, somente ocorrerá se a ação fiscal ocorrer após a entrega da declaração de rendimentos do beneficiário, onde se consigne a inclusão do respectivo rendimento, cabendo neste caso a cobrança da penalidade prevista, além dos juros e multa de mora pelo atraso. Por outro lado, caso a autoridade fiscal venha verificar a falta de retenção antes da entrega da declaração, promoverá o devido e legal lançamento de ofício do respectivo imposto e acréscimos legais cabíveis, com reajustamento da base de cálculo.

Pelo exposto, é de se excluir o imposto de renda na fonte e a multa de ofício constante da decisão recorrida, mantidos os juros de mora até a data da retenção/compensação, entendidos como termo inicial os meses do recebimento dos adiantamentos e termo final os meses em que ocorreu a devolução dos adiantamentos e data da entrega da declaração.

Quanto a alegação de não foi aberta vista a suplicante dos cálculos representativos dos novos valores exigidos, de modo a permitir a análise dos mesmos e o exercício do direito de impugná-los, não merece prosperar, haja vista, que os mesmos fazem parte da decisão da autoridade julgadora singular, ou seja, foi a própria autoridade julgadora que determinou a revisão dos cálculos, a suplicante não apresentou as suas razões contestatórias, na peça recursal, por livre opção, já que lhe foi garantido a sua ampla defesa dentro do prazo recursal.

As demais alegações trazidas à discussão são de cunho constitucional, via de regra devem ser apreciados no âmbito do judiciário, pois tem-se que os órgãos



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 14052.000377/93-95
Acórdão nº. : 104-16.353

administrativos judicantes estão impedidos de declarar a inconstitucionalidade de lei ou regulamento, face à inexistência de previsão constitucional.

No sistema jurídico brasileiro, somente o Poder Judiciário pode declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do Poder Público, através dos chamados controle incidental e do controle de Ação Direta de Inconstitucionalidade.

No caso de lei sancionada pelo Presidente da República é que dito controle seria mesmo incabível, pois se o Chefe Supremo da Administração Federal já fizera o controle preventivo da constitucionalidade e da conveniência, para poder promulgar a lei, não seria razoável que subordinados, na escala hierárquica administrativa, considerasse inconstitucional lei ou dispositivo legal que aquele houvesse considerado constitucional.

Não há como quer a recorrente violação ao princípio constitucional pelo desrespeito à hierarquia das normas, posto que a alegação de presumíveis inconstitucionalidades da legislação tributária não pode ser apreciada na esfera administrativa, justamente pelo argumento que os órgãos e poderes têm e exercem jurisdição no limite de sua competência.

Exercendo a jurisdição no limite de sua competência, o julgador administrativo não pode nunca ferir o princípio de ampla defesa, já que esta só pode ser apreciada no foro próprio.

A ser verdadeiro que o Poder Executivo deva inaplicar lei que entenda inconstitucional, maior insegurança teriam os cidadãos, por ficarem à mercê do alvedrio do Executivo.

O poder Executivo haverá de cumprir o que emana da lei, ainda que materialmente possa ela ser inconstitucional. A sanção da lei pelo Chefe do Poder Executivo afasta - sob o ponto de vista formal - a possibilidade da arguição de inconstitucionalidade, no seu âmbito interno. Se assim entendesse, o chefe de Governo vetá-la-ia, nos termos do artigo 66, § 1º da Constituição. Rejeitado o veto, ao teor do § 4º do mesmo artigo



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 14052.000377/93-95
Acórdão nº. : 104-16.353

constitucional, promulgue-a ou não o Presidente da República, a lei haverá de ser executada na sua inteireza, não podendo ficar exposta ao capricho ou à conveniência do Poder Executivo. Faculta-se-lhe, tão-somente, a propositura da ação própria perante o órgão jurisdicional e, enquanto pendente a decisão, continuará o Poder Executivo a lhe dar execução. Imagine-se se assim não fosse, facultando-se ao Poder Executivo, através de seus diversos departamentos, desconhecer a norma legislativa ou simplesmente negar-lhe executoriedade por entendê-la, unilateralmente, inconstitucional.

A evolução do direito, como quer a suplicante, não deve pôr em risco toda uma construção sistêmica baseada na independência e na harmonia dos Poderes, e em cujos princípios repousa o estado democrático.

Não se deve a pretexto de negar validade a uma lei pretensamente inconstitucional, praticar-se inconstitucionalidade ainda maior, consubstanciada no exercício de competência de que este Colegiado não dispõe, pois que deferida a outro Poder.

Diante do exposto, e por ser de justiça, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário para excluir o imposto de renda na fonte e a multa de ofício constante da decisão recorrida, mantidos os juros de mora até a data da retenção/compensação.

Sala das Sessões - DF, em 03 de junho de 1998


NELSON MALLMANN