MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº.	:	14052.000972/93-49
Recurso nº.	:	118.251 - *EX OFFICIO* e VOLUNTÁRIO
Matéria	:	IRF - Anos: 1991 a 1993
Recorrentes	:	DRJ em BRASÍLIA - DF e BANCO CENTRAL DO BRASIL
Sessão de	:	17 de setembro de 1999
Acórdão nº.	:	104-17.205

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO POR CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA - CAPITULAÇÃO LEGAL E DESCRIÇÃO DOS FATOS INCOMPLETA - O auto de infração deverá conter, obrigatoriamente, entre outros requisitos formais, a capitulação legal e a descrição dos fatos. Somente a ausência total dessas formalidades é que implicará na invalidade do lançamento, por cerceamento do direito de defesa. Ademais, se a Pessoa Jurídica revela conhecer plenamente as acusações que lhe foram imputadas, rebatendo-as, uma a uma, de forma meticulosa, mediante extensa e substanciosa impugnação, abrangendo não só outras questões preliminares como também razões de mérito, descabe a proposição de cerceamento do direito de defesa.

NULIDADE DO PROCESSO FISCAL POR VÍCIO FORMAL - O Auto de Infração e demais termos do processo fiscal só são nulos nos casos previstos no art. 59 do Decreto n.º 70.235/72 (Processo Administrativo Fiscal).

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.

IRFONTE. ADIANTAMENTO SALARIAL - Não se equiparam a adiantamento salarial, portanto não se sujeitam ao imposto de renda na fonte, valores entregues ou colocados à disposição do assalariado, descontáveis a futuro, que não estejam intima e diretamente vinculados a serviço prestado ou em curso no mês em que se concretizar tal entrega; embora rotulados, por vezes, como adiantamento salarial pelo empregador, conceituam-se como empréstimos, nos termos dos artigos dos artigos 1.256, 1262 e 1264 do Código Civil.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 14052.000972/93-49
Acórdão nº. : 104-17.205

DIREITO TRIBUTÁRIO - INSTRUÇÃO NORMATIVA - NORMA COMPLEMENTAR - A Instrução Normativa, como norma complementar, utilizada no sentido de esclarecer e/ou regulamentar atos constitutivos do direito tributário, não pode alterar definição de mútuo.

Preliminares rejeitadas.

Recurso de ofício negado.

Recurso voluntário provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recursos interpostos pelo DELEGADO DA RECEITA FEDERAL DE JULGAMENTO em BRASÍLIA - DF e por BANCO DE CENTRAL DO BRASIL.

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR as preliminares de nulidade do auto de infração e, no mérito, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso de ofício e, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencido o Conselheiro Nelson Mallmann (Relator) que negava provimento ao recurso voluntário. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Roberto William Gonçalves.

LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO
PRESIDENTE

ROBERTO WILLIAM GONÇALVES
REDATOR-DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 12 NOV 1999

Processo nº. : 14052.000972/93-49
Acórdão nº. : 104-17.205

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros MARIA CLÉLIA PEREIRA DE ANDRADE, JOSÉ PEREIRA DO NASCIMENTO, ELIZABETO CARREIRO VARÃO, JOÃO LUÍS DE SOUZA PEREIRA e REMIS ALMEIDA ESTOL.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 14052.000972/93-49
Acórdão nº. : 104-17.205
Recurso nº. : 118.251
Recorrentes : DRJ em BRASÍLIA - DF e BANCO CENTRAL DO BRASIL

RELATÓRIO

O Delegado da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Brasília - DF, recorre de ofício, a este Conselho, de sua decisão de fls. 124/140, que deu provimento parcial à impugnação interposta pelo contribuinte, declarando insubsistente, em parte, o crédito tributário constituído pelo Auto de Infração de fls. 01/08.

Da mesma forma, o autuado BANCO CENTRAL DO BRASIL, autarquia federal, inscrita no CGC/MF sob o n.º 00.038.166/0001-05, com sede na cidade de Brasília, Distrito Federal, à SBS, Quadra 03, Bloco B, Edifício sede, jurisdicionado à DRF em Brasília - DF, inconformado com a decisão de primeiro grau de fls. 124/140, prolatada pela DRJ em Brasília - DF, recorre a este Conselho pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 144/162.

Contra o contribuinte acima mencionado foi lavrado, em 24/03/93, o Auto de Infração de Imposto de Renda Retido na Fonte de fls. 01/08, com ciência em 25/03/93, exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de 17.583.485,54 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 dos juros de mora, de no mínimo, de 1% ao mês ou fração, calculados sobre o valor do imposto na fonte relativo aos fatos geradores ocorridos nos anos de 1991 a 1993.

Processo nº. : 14052.000972/93-49
Acórdão nº. : 104-17.205

A autuação decorre da falta de recolhimento do imposto de renda na fonte, incidente sobre adiantamentos, relativos aos meses de dez/91 a jan/93, colocados a disposição dos funcionários desta instituição, para devolução parcelada. As referidas verbas, por suas características de ressarcimento em parcelas mensais, sem cobrança de encargos financeiros, constituem-se na verdade adiantamentos de rendimentos e não empréstimos, sendo, portanto, tributáveis de imediato a época do recebimento. Infração capitulada nos artigos 517, § 2º, 576, 577 do RIR/80, artigos 3º , parágrafo 4º, 57 e 58 da Lei n.º 7.713/88; artigo 2º, inciso II, alínea "a" da Lei n.º 8.218/91; artigo 52, inciso II, alínea "d" da Lei n.º 8.383/91; e artigo 5º da Lei n.º 4.154/62.

Em sua peça impugnatória de fls. 75/96, instruída pelo documento de fls. 97, apresentada, tempestivamente, em 23/04/93, 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 o auto de infração, lavrado pela fiscalização tributária, objeto desta impugnação, ao determinar a norma legal infringida pelo Banco Central descreveu-a de maneira genérica sem se ater claramente aos dispositivos legais por acaso não cumpridos, no seu entender, por esta Autarquia;

- que em razão disso, capitulou como infringidos os artigos 517 e seu § 2º, 576 e 577 do RIR/80, que tratam, em síntese, os primeiros dos descontos do imposto de renda na fonte sobre o trabalho assalariado e os últimos, da responsabilidade tributária do recolhimento do tributo por parte da fonte pagadora, não caracterizando em nenhum momento o fato gerador do imposto de renda na fonte, condição sine qua non para que o Banco Central, responsável tributário pela retenção, efetivasse o desconto;

- que desse modo, diante da falta de clareza na capitulação legal constante do auto de infração, o contribuinte não consegue vislumbrar dentre todas as arroladas qual teria sido a infração tributária por ele cometida e muito menos a definição do fato gerador do imposto lançado e ora cobrado pela fiscalização;

- que esse procedimento, indubitavelmente, contraria as disposições do artigo 10 do Decreto n.º 70.235/72, que redunda na dificuldade de o contribuinte, se defender amplamente perante o Fisco, caracterizando até resquícios de cerceamento de sua própria defesa;

- que por último, segundo disposições do art. 112 do Código tributário Nacional, a lei tributária interpreta-se de maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto à capitulação legal, o que caracterizadamente ocorre no presente caso, razão pela qual requer o cancelamento do referido auto de infração por não atendimento às disposições legais específicas;

- que se ultrapassada a preliminar argüida, o que se admite apenas para argumentar, no mérito o auto de infração ora atacado não pode prosperar em virtude de não estar amparado na legislação referente ao imposto de renda;

- que o Manual de Serviço do Pessoa - MSP, no que tange à assistência social e previdenciária fornecida pelo Banco Central a seus funcionários, oriundas de aprovação pelo Conselho Monetário Nacional, estabelece o seguinte: "1.d) - Fundo de Assistência ao Pessoal, fundo contábil com o objetivo de oferecer os meios indispensáveis ao custeio dos tratamentos médico, hospitalar e odontológico. Necessários à prevenção e manutenção da saúde de seus funcionários e respectivos dependentes; ... 2.c) - unilaterais, condicionadas à existência de disponibilidades orçamentárias específicas, sob a forma de abonos, auxílios e adiantamentos diversos;

- que primeiramente, deve-se considerar que todas as verbas apuradas pelo Fisco constituem como demonstrado, direitos trabalhistas dos funcionários do Banco Central, oriundos de seu Estatuto e de normas regulamentares, que passaram a integrar seus contratos de trabalho, ali incorporados na condição de direitos adquiridos que não podem sofrer supressão unilateral do empregador;

- que aliás, esse entendimento é assente e indiscutível no âmbito deste Banco Central. O então Departamento Jurídico desta Autarquia, ao analisar os adiantamentos concedidos pelo Banco a seus funcionários, sob a forma de empréstimo, a serem ressarcidos em tempo estipulado, assim entendeu : "Entendemos, louvados em remansada e sedimentada jurisprudência, a par de excelente fonte doutrinária, ser intangível qualquer dos direitos incorporados ao contrato de trabalho celebrado entre o Banco e seus servidores, ainda que estes direitos hajam sido outorgados inicialmente, em caráter de liberalidade, mas iterativa e reiteradamente concedidos aos empregados pelo empregador";

- que de acordo com o artigo 7º da Lei n.º 7.713/88, ressalta cristalinamente que estão sujeitos ao imposto de renda, retido obrigatoriamente na fonte, os rendimentos do trabalho assalariado e os demais rendimentos percebidos por pessoas físicas. Desse modo, pode-se inferir que a hipótese de incidência do imposto de renda na fonte é a percepção de rendimentos, provenham eles do trabalho assalariado ou não, sem ressarcimento ou reposição desses valores;

- que ao se posicionar como intérprete da legislação tributária referente ao imposto de renda, competência que lhe é atribuída especificamente pela legislação própria, a SRF, através da IN n.º 49/89, buscou regulamentar as normas previstas na Lei n.º 7.713/88, relativamente à incidência do imposto de renda das pessoas físicas, registrando para tanto o seu entendimento sobre o assunto. Ocorre que, em determinadas

circunstâncias, como a situação ora ostentada pelo Banco Central, a referida Instrução normativa extrapolou o seu campo de ação considerando como fato gerador do imposto de renda na fonte uma situação ou hipótese não prevista expressamente na Lei n.º 7.713/88. Isto porque, ao definir situações de imposto de renda na fonte, considerou como "adiantamentos quaisquer valores fornecidos ao beneficiário, pessoa física, a título de empréstimo, que não preveja a cobrança de encargos financeiros, forma e prazo de pagamento" sem atentar para o fato de que o empréstimo concedido pelo Banco Central, em qualquer de suas formas, a título de adiantamento, em obediência às normas regulamentares do Banco, constitutivas de direito líquido e certo dos seus funcionários, ao abrigo de normas trabalhistas, é objeto de ressarcimento por período certo e determinado, que, na maioria dos casos, é de 10 meses;

- que se o empréstimo é devolvido ao Banco Central ao longo de determinado período, rendimento não é - já que não concorre para o aumento do patrimônio do funcionário, e, apesar de ter sido concedido pelo empregador, muito menos compõe parcela do seu salário;

- que nessas circunstâncias, não guarda o adiantamento concedido pelo Banco Central, a título de empréstimo a seus funcionários, a menor semelhança com a hipótese prevista no inciso 14.2.2 da indigitada Instrução Normativa 49/89;

- que buscar o enquadramento do procedimento efetivado pelo Banco Central à hipótese prevista nesse inciso é exagero de interpretação, vez que no empréstimo concedido pelo Banco Central somente não está prevista a cobrança de encargo financeiro, figurando, em contrapartida, como obrigação do funcionário o ressarcimento em parcelas mensais e sucessivas;

- que ademais, fácil é perceber que a Instrução Normativa 49/89, através do inciso 14.2.2, de caráter meramente explicativa, já que não pode ultrapassar os limites definidos em lei, visa atingir situação de fato em que patrões e empregados - de boa ou má-fé - tentam mascarar, sob a forma de empréstimo, efetivos pagamentos (sem imposto de renda na fonte) que jamais serão ressarcidos ao empregador;

- que ultrapassadas, no entanto, a preliminar argüida e a fundamentação de mérito, o que também se admite somente para argumentar, este Banco Central repudia e contesta a base de cálculo do imposto de renda retido na fonte, utilizada pela fiscalização, já que, como será demonstrado, ela é incorreta e está alicerçada em bases equivocadas;

- que como demonstra o levantamento feito pela unidade técnica, em anexo, no período pelo Fisco o somatório das parcelas pagas, isto é, ressarcidas ao Banco por seus funcionários, atingiu o montante de 27.295.478,10 UFIRs, o que demonstra claramente que a base de cálculo utilizada pelo fisco, constante do auto de infração, é totalmente descabida e incorreta;

- que assim sendo, com fundamento no art. 17 do decreto n.º 70.235/72, requer a realização de perícia para o levantamento correto da indigitada base de cálculo, referente ao período de dez/91 a jan/93, que se contesta, indicando para tanto como perito do Banco Central o funcionário Mardonio W. Sarmento P. Silva.

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:

> "'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.".

Em 08 de abril de 1998, a DRF em Brasília, DF, cumpre a diligência solicitada, conforme se constata no Relatório de Diligência de fls. 103/106, instruído pelos documentos de fls. 107/120.

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 a falta de recolhimento do imposto de renda na fonte incidente sobre adiantamentos colocados à disposição dos funcionários é que acarretou o lançamento;

- que examinando-se os autos, verifica-se que a preliminar de nulidade por cerceamento da defesa não procede pois a simples leitura do contido às fls. 02 e 03 esclarece perfeitamente a ocorrência do fato gerador e da infração: falta de recolhimento de imposto de renda na fonte incidente sobre adiantamentos, relativos aos meses de dez/91 a janeiro/93, colocados à disposição dos funcionários da instituição, para devolução parcelada, que por suas características de ressarcimento em parcelas mensais, sem cobrança de encargos financeiros, constituem na verdade adiantamentos de rendimentos e não empréstimo, sendo, portanto, tributáveis de imediato à época do recebimento;

- que toda a legislação capitulada se refere especificamente à tributação nas fontes e mesmo que assim não fosse, seria passível de ser saneada, visto tratar-se de irregularidade, incorreção que não importa em nulidade;

- que note-se que o erro na indicação do enquadramento legal, se é que houve, quando não representa mudança no critério jurídico do lançamento e a deficiência for suprida por farta e clara descrição dos fatos, não é causa para declaração de nulidade do lançamento;

- que assim, estando a legislação mencionada corretamente e os fatos claramente descritos, não há motivos para nulidade do lançamento nem para se alegar o cerceamento do direito de defesa, mesmo porque a exigência fiscal sustenta-se em processo instruído com todas as peças indispensáveis e não se vislumbra nos autos que o sujeito passivo tenha sido tolhido no direito que a lei lhe confere para se defender, sendo inaplicável as disposições do art. 59 do Decreto n.º 70.235/72;

- 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 n.º 2.394/87 e pelos artigos 43 e 44 da lei n.º 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 n.º 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 n.º 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;

- 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 n.º 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 n.º 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;

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

Processo nº. : 14052.000972/93-49
Acórdão nº. : 104-17.205

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

"IMPOSTO DE RENDA NA FONTE - IRRF

NULIDADE - CERCEAMENTO DA DEFESA
- Quando a exigência fiscal sustenta-se em processo instruído com todas as peças indispensáveis e não se vislumbra nos autos que o sujeito passivo tenha sido tolhido no direito que a lei lhe confere para se defender, improcede alegar cerceamento da defesa.

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 n.º 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).

- LANÇAMENTO 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 n.º 8.748/93.

Da mesma forma, após de ter sido cientificado da decisão de Primeira Instância, em 14/10/98, conforme Termo constante às folhas 140/142, e, com ela não se conformando, a recorrente interpôs, em tempo hábil (06/11/98), o recurso voluntário de fls. 144/162, no qual demonstra total irresignação contra a decisão supra ementada, baseado,

em síntese, nos mesmos argumentos apresentados na fase impugnatória, reforçado pelas seguintes considerações:

- que, em preliminar, é de ressaltar que o auto de infração, lavrado pela fiscalização tributária, objeto deste recurso, ao determinar a norma legal infringida pelo Banco Central descreveu-a de maneira genérica sem se ater claramente aos dispositivos legais por acaso não cumpridos, no seu entender, por esta Autarquia. Desse modo, diante da falta de clareza e de equívocos verificados na tipificação legal constante do auto de infração, o contribuinte não consegue vislumbrar dentre as arroladas qual teria sido a infração tributária por ele cometida e muito menos a definição do fato gerador do imposto lançado e ora cobrado pela fiscalização;

- que outro aspecto a ser considerado na apreciação deste recurso é a inclusão dos servidores do Banco Central do Brasil, no regime jurídico único, operada pela declaração de inconstitucionalidade do artigo 251 da Lei n.º 8.112/90, decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal na ADIn n.º 559-2;

- que considerando os efeitos ex tunc da decisão do Supremo Tribunal Federal, desde a edição da Lei n.º 8.112/90, os servidores do Banco Central do Brasil sujeitam-se ao regime jurídico ali instituído, ou seja, deixaram de ser regidos pela CLT.

É o Relatório.

Processo nº. : 14052.000972/93-49
Acórdão nº. : 104-17.205

VOTO VENCIDO

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.

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.

Estão em julgamento duas questões: as preliminares pela qual a recorrente pretende ver declarada a nulidade do procedimento fiscal, que no seu entendimento caracteriza cerceamento do direito de defesa, e outra relativa ao mérito da exigência, denominada de falta de retenção e recolhimento de imposto de renda na fonte.

Processo nº. : 14052.000972/93-49
Acórdão nº. : 104-17.205

Não colhe a preliminar de nulidade do lançamento do crédito tributário argüida pela recorrente, ao argumento de que restou plenamente caracterizado a nulidade pelo fato do auto de infração lavrado conter de forma genérica a norma legal infringida, descrevendo-a de maneira genérica sem se ater claramente aos dispositivos legais não cumpridos. Senão vejamos:

Diz o Código Tributário Nacional - Lei n.º 5.172/66:

"Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pela lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

.....

Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:

I - impugnação do sujeito passivo;

II - ....."

Diz o Processo Administrativo Fiscal - decreto n.º 70.235/72:

"Art. 10 - O Auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I - A qualificação do autuado;

II - O local, a data e a hora da lavratura;

III - A descrição do fato:

IV - A disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - A determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - A assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Ora, não há como concordar com a proposição de nulidade do lançamento do crédito tributário, uma vez que o auto de infração atende rigorosamente a todos os quesitos do art. 10 do Decreto n.º 70.235/72. Além da descrição dos fatos, também foi feita referência explícita aos demonstrativos pertinentes ao reajustamento do rendimento, base de cálculo do IRRF.

Não pode prosperar o argumento da nulidade do Auto de Infração, por arbitrária supressão do enquadramento legal e descrição incompleta dos fatos. Assim, a carga tributária está conforme determina a lei.

O Decreto n.º 70.235/72, em seu artigo 9º, define o auto de infração e a notificação de lançamento como instrumentos de formalização da exigência do crédito tributário, quando afirma:

"A exigência do crédito tributário será formalizado em auto de infração ou notificação de lançamento distinto para cada tributo."

Com nova redação dada pelo art. 1º da Lei n.º 8.748/93:

"A exigência de crédito tributário, a retificação de prejuízo fiscal e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada imposto, contribuição ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito."

O auto de infração, bem como a notificação de lançamento por constituírem peças básicas na sistemática processual tributária, a lei estabeleceu requisitos específicos para a sua lavratura e expedição, sendo que a sua lavratura tem por fim deixar consignado a ocorrência de uma ou mais infrações à legislação tributária, seja para o fim de apuração de um crédito fiscal, seja com o objetivo de neutralizar, no todo ou em parte, os efeitos da compensação de prejuízos a que o contribuinte tenha direito, e a falta do cumprimento de forma estabelecida em lei torna inexistente o ato, sejam os atos formais ou solenes. Se houver vício na forma, o ato pode invalidar-se.

Ademais, diz o Processo Administrativo Fiscal - Decreto n.º 70.235/72:

"Art. 59 - São nulos:

I - Os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - Os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa."

Como se verifica do dispositivo legal, não ocorreu, no caso do presente processo, a nulidade. O auto de infração e a decisão foram lavrado e proferido por funcionários ocupantes de cargo no Ministério da Fazenda, que são as pessoas competentes para lavrar e decidir sobre o lançamento. Igualmente, todos os atos e termos foram lavrados por funcionários com competência para tal.

Ora, a autoridade singular cumpriu todos preceitos estabelecidos na legislação em vigor e o lançamento foi efetuado com base em dados reais sobre a suplicante, conforme se constata nos autos, com perfeito embasamento legal e tipificação da infração cometida. Como se vê, não procede a situação conflitante alegada pela recorrente, ou seja, não se verificam, por isso, os pressupostos exigidos que permitam a declaração de nulidade do Auto de Infração.

Haveria possibilidade de se admitir a nulidade por falta de conteúdo ou objeto, quando o lançamento que, embora tenha sido efetuado com atenção aos requisitos de forma e às formalidades requeridas para a sua feitura, ainda assim, quer pela insuficiência na descrição dos fatos, quer pela contradição entre seus elementos, efetivamente não permitir ao sujeito passivo conhecer com nitidez a acusação que lhe é imputada, ou seja, não restou provada a materialização da hipótese de incidência e/ou o ilícito cometido. Entretanto, não é o caso em questão, já que a discussão se prende a interpretação de normas legais.

Além disso, o Art. 60 do Decreto n.º 70.235/72, prevê que as irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no art. 59 do mesmo Decreto não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Mesmo que verdade fosse, para fins de argumentação, ainda assim, não haveria cerceamento do direito de defesa, já que a jurisprudência é mansa e pacífica no sentido de quando o contribuinte revela conhecer as acusações que lhe foram impostas, rebatendo-as, uma a uma, de forma meticulosa, mediante extensa impugnação, abrangendo não só as questões preliminares como também as razões de mérito.

O estado não possui qualquer interesse subjetivo nas questões, também no processo administrativo fiscal. Daí, os dois pressupostos basilares que o regulam: a legalidade objetiva e a verdade material.

Sob a legalidade objetiva, o lançamento do tributo é atividade vinculada, isto é, obedece aos estritos ditames da legislação tributária, para que, assegurada sua adequada

aplicação, esta produza os efeitos colimados (artigos 3º e 142, parágrafo único do Código Tributário Nacional).

Nessa linha, compete, inclusive, à autoridade administrativa, zelar pelo cumprimento de formalidade essenciais, inerentes ao processo. Daí, a revisão do lançamento por omissão de ato ou formalidade essencial, conforme preceitua o artigo 149, IX da Lei n.º 5.172/66. Igualmente, o cancelamento de ofício de exigência infundada, contra a qual o sujeito passivo não se opôs (artigo 21, parágrafo 1º, do Decreto n.º 70.235/72).

Sob a verdade material, citem-se: a revisão de lançamento quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado (artigo 149, VIII, da Lei n.º 5.172/66); as diligências que a autoridade determinar, quando entendê-las necessárias ao deslinde da questão (artigos 17 e 29 do Decreto n.º 70.235/72); a correção, de ofício, de inexatidões materiais devidas a lapso manifesto (artigo 32, do Decreto n.º 70.235/72).

Como substrato dos pressupostos acima elencados, o amplo direito de defesa é assegurado ao sujeito passivo, matéria, inclusive, incita no artigo 5º, LV, da Constituição Federal de 1988.

A lei não proíbe o ser humano de errar: seria antinatural se o fizesse; apenas comina sanções mais ou menos desagradáveis segundo os comportamentos e atitudes que deseja inibir ou incentivar.

Todo erro ou equívoco deve ser reparado tanto quanto possível, da forma menos injusta tanto para o fisco quanto para o contribuinte.

Nesse contexto, passo ao exame da questão principal da lide.

Processo nº. : 14052.000972/93-49
Acórdão nº. : 104-17.205

No mérito, 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 ", concedidos no período de dezembro/91 a janeiro/93, decorrem de obrigações colocados à disposição dos funcionários, estipulados no Manual de Serviço do Pessoal - MSP, para devolução parcelada, sem a incidência de correção monetária e juros. Assim por este acordo, o Banco, por exemplo, concederia, automaticamente, a seus empregados, por ocasião do gozo de férias, Adiantamento de Férias, equivalente a remuneração mensal bruta para reembolso em 10(cinco) prestações mensais, iguais e sucessivas, com um mês de carência, mediante desconto em folha de pagamento. Também, se enquadraria nesses "adiantamentos", outras verbas, a saber: adiantamento salarial remoção, adiantamento para integralização de capital na cooperativa, etc.

Desta análise é possível concluir-se que:

1 - O lançamento tributou Imposto de Renda na Fonte sobre os "adiantamentos de férias" realizados no período de dez/91 até jan/93;

2 - A decisão de 1º grau excluiu, somente, as devoluções dos adiantamentos cujas parcelas tinham o prazo de vencimento até fev/93, isto é, não foram considerados as parcelas das devoluções dos adiantamentos vencidos a partir de mar/93, já que o lançamento do crédito tributário ocorreu em 24/03/93;

Processo nº. : 14052.000972/93-49
Acórdão nº. : 104-17.205

3 - Restou na matéria recorrida Imposto de Renda na Fonte sobre todos os adiantamentos de férias feitos em fev/93, bem como sobre a parte das parcelas que tiveram seu desconto efetuado a partir de mar/93;

4 - O lançamento do crédito tributário ocorreu antes da data da entrega da declaração de imposto de renda pessoa física, relativo aos exercícios de 1993 e 1994 (data do lançamento 24/03/93).

Verifica-se da mesma forma que a principal tese argumentativa da suplicante é que estes "Adiantamentos", 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) foram ressarcidas à suplicante em parcelas mensais, sem cobrança de encargos financeiros.

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, consequentemente, 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 n.º 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 n.º 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.

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 inconteste 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 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.

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 incluíra 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