



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

Processo nº. : 14052.004590/93-94
Recurso nº. : 118.805
Matéria : IRF - Anos: 1991 a 1993
Recorrente : INSTITUTO NACIONAL DO SEGURO SOCIAL - INSS
Recorrida : DRJ em BRASÍLIA - DF
Sessão de : 22 de fevereiro de 2000
Acórdão nº. : 104-17.364

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 defesa, 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, de 1972 (Processo Administrativo Fiscal).

IMPOSTO DE RENDA NA FONTE - 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 íntima 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, 1.262 e 1.264 do Código Civil.

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.

Preliminar rejeitada.

Recurso provido.





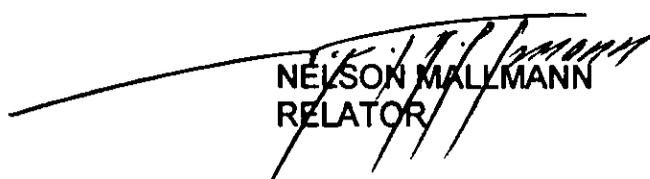
MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 14052.004590/93-94
Acórdão nº. : 104-17.364

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por
INSTITUTO NACIONAL DO SEGURO SOCIAL – INSS.

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de
Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar de nulidade do lançamento
e, no mérito, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a
integrar o presente julgado.


LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO
PRESIDENTE


NELSON MALLMANN
RELATOR

FORMALIZADO EM: 25 FEV 2000

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros MARIA CLÉLIA PEREIRA DE
ANDRADE, ROBERTO WILLIAM GONÇALVES, 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. : 14052.004590/93-94
Acórdão nº. : 104-17.364
Recurso nº. : 118.805
Recorrentes : INSTITUTO NACIONAL DO SEGURO SOCIAL - INSS

RELATÓRIO

INSTITUTO NACIONAL DO SEGURO SOCIAL - INSS, autarquia federal, inscrita no CGC/MF sob o n.º 29.979.036/0001-40, com sede na cidade de Brasília, Distrito Federal, à SAS, Quadra 02, Bloco O, jurisdicionado à DRF em Brasília - DF, inconformado com a decisão de primeiro grau de fls. 1512/1522, prolatada pela DRJ em Brasília - DF, recorre a este Conselho pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 1530/1538.

Contra o contribuinte acima mencionado foi lavrado, em 27/10/93, o Auto de Infração de Imposto de Renda Retido na Fonte de fls. 01/08, com ciência em 29/10/93, exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de 31.483.184,15 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.



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

Processo nº. : 14052.004590/93-94
Acórdão nº. : 104-17.364

A autuação decorre da falta de recolhimento do imposto de renda na fonte, incidente sobre benefícios concedidos a título de férias antecipadas – pessoal permanente, relativos aos meses de dez/91 a jun/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. 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. 1400/1401, apresentada, tempestivamente, em 30/11/93, a autuada se indispõe contra a exigência fiscal, solicitando que seja acolhida a impugnação para que seja realizada diligências, com base, em síntese, nos seguintes argumentos:

- que notificado que foi esta autarquia, através do Auto de Infração lavrado por esta divisão, coube a esta diretoria de recursos humanos a tarefa de promover as medidas necessárias com vistas à regularização dos fatos evidenciados pelos auditores desse órgão;

- que mencionado Auto de Infração diz respeito à falta de recolhimento por parte deste Instituto do imposto de renda na fonte incidente sobre benefícios concedidos aos servidores a título de férias antecipadas – pessoal permanente – código 00073, relativamente aos meses de dezembro de 1991 a junho de 1993;

- que preliminarmente, usando das prerrogativas a que se referem os artigos 15 e 16 do Decreto n.º 70.235/72, faz-se oportuno a emissão de alguns comentários;



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

Processo nº. : 14052.004590/93-94
Acórdão nº. : 104-17.364

- que diante das regras que disciplinam a questão tributária e ao mesmo tempo autorizam a adoção de medidas da espécie, descabe qualquer discussão no que tange à inteligência consubstanciada no referido Auto de Infração, estando reconhecido que, em sendo a antecipação de férias parcela estipendiária, esta avulta inteiramente tributável;

- que todavia, restando indispensável o desconto do imposto de renda sobre o quantum percebido a título de antecipação de férias, torna-se, ipso facto, absolutamente necessário o abatimento mensal das parcelas correspondentes ao desconto do referido adiantamento do montante oferecido à incidência do IR, no respectivo mês;

- que diante disso, a documentação que acompanha o referido Auto de Infração apresenta valores que resultam em quantias superiores ao encontrado por esta diretoria, após apuração de valores efetuada Ad probandum, elaboramos a exemplificação em anexo;

- que oportuno consignar que desde junho de 1992, o processamento da folha de pagamento do INSS está a cargo do Sistema de Administração de Recursos Humanos – SIAPE, vinculado à Secretaria da Administração, sendo que, consoante tabela anexa, constante daquele Sistema, o mencionado adiantamento afigura-se como rendimento não tributável;

- que a controvérsia até aqui exposta está a reclamar diligência, no sentido de promover-se o detalhado exame dos fatos, frente à legislação que lhes é pertinente, o que ao nosso ver deverá acontecer com a participação de técnicos desse órgão, da própria Secretaria da Administração Federal e do INSS;



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

Processo nº. : 14052.004590/93-94
Acórdão nº. : 104-17.364

- que finalmente, vale aduzir, por oportuno, que, sem sendo a SAF o Órgão responsável pela Administração da folha de pagamento dos Órgãos Públicos Federais, encarecemos gestões junto àquela secretaria, objetivando a adequação do SIAPE às determinações desse Órgão.

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 13 de abril de 1998, a DRF em Brasília, DF, se manifesta sobre a diligência solicitada, conforme se constata no Relatório de Diligência de fls. 1507/1508, cuja conclusão é pela impossibilidade de proceder a apuração do montante a ser reduzido do crédito lançado, baseado, em síntese, nos seguintes argumentos:

- que atendendo à determinação da delegacia de Julgamento da Receita Federal em Brasília – DF, objetivando a apuração dos valores a serem deduzidos, mês a mês, do imposto de renda na fonte lançado, intimamos o seu representante legal a apresentar os informes necessários à execução do recalcúlo;

- que a eventual alteração do lançamento do IRRF efetuado no Auto de Infração decorreria da exclusão da base de cálculo das parcelas descontadas mensalmente de cada funcionário relativas ao respectivo adiantamento;



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

Processo nº. : 14052.004590/93-94
Acórdão nº. : 104-17.364

- que as informações apresentadas pelo autuado em meio magnético não indicam o mês/ano do adiantamento a que se referia cada parcela devolvida;

- que intimado a apresentar informações complementares relativas ao item acima citado não logrou fazê-lo, conforme solicitado;

- que os dados apresentados pelo autuado não permitem relacionar cada parcela descontada ao respectivo adiantamento.

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

- que examinando-se os autos, verifica-se que a legislação capitulada se refere especificamente à Tributação nas Fontes e que uma simples leitura da Descrição dos Fatos esclarece perfeitamente a ocorrência do fato gerador e da infração: "Falta de recolhimento de imposto de renda na fonte incidente sobre valores colocados à disposição dos funcionários que, por suas características de ressarcimento sem atualização monetária, em parcelas mensais, iguais e sucessivas, constituem verdadeiro adiantamento de rendimentos, sendo, portanto, tributáveis de imediato à época do recebimento;

- que embora a própria impugnante concorde que os adiantamentos em questão são tributáveis, 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



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

Processo nº. : 14052.004590/93-94
Acórdão nº. : 104-17.364

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,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 14052.004590/93-94
Acórdão nº. : 104-17.364

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, no caso, conforme se verifica nos autos, os adiantamentos são concedidos sem nenhuma cobrança de encargo financeiro (o conceito de encargo financeiro compreende a cobrança de juros de mora e/ou correção monetária nos índices oficiais determinados pelo Governo).

- que observe-se, ainda, que mesmo a autuada concordando com a autuação, pede diligência no sentido de promover-se o detalhado exame dos fatos, frente à legislação que lhes é pertinente. Às folhas 1.303 consta determinação de diligência para se apurar o imposto devido, abatendo-se do montante lançado o valor do imposto recolhido a maior nos meses correspondentes às devoluções dos adiantamentos, por não terem sido descontados do rendimento mensal, para os efeitos de tributação na fonte;

- que a fiscalização ao proceder à diligência para abater da base de cálculo os valores descontados do rendimento mensal (fls. 1407/1408) informa que os dados apresentados pelo autuado não permitem relacionar cada parcela descontada ao respectivo adiantamento. Assim, intimada a prestar novas informações mediante fita magnética, esta na



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

Processo nº. : 14052.004590/93-94
Acórdão nº. : 104-17.364

da acusou de anormal, nem se manifestou, na ocasião, com dados capazes de indicar qualquer diferença específica;

- que diante de todo o exposto, conclui-se, que a autuada não consegue desdizer o levantado pela ação fiscal, ou seja, a ocorrência do fato gerador da obrigação que determina a autoridade efetuar o lançamento, sob pena de responsabilidade funcional.

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

***IMPOSTO DE RENDA NA FONTE - IRRF**

ADIANTAMENTOS DE RENDIMENTO

- 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).

LANÇAMENTO PROCEDENTE .*

Cientificado da decisão de Primeira Instância, em 30/06/98, conforme Termo constante às folhas 1522/1524, e, com ela não se conformando, a recorrente interpôs, em tempo hábil (28/07/98), o recurso voluntário de fis. 1530/1538, 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



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

Processo nº. : 14052.004590/93-94
Acórdão nº. : 104-17.364

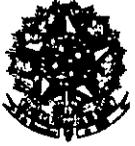
INSS, descreveu-a de maneira genérica sem se ater claramente aos dispositivos legais por acaso não cumpridos, no seu entender, por esta Autarquia.

- que em razão disto, capitulou como infringidos os arts. 517 e seu § 2º, 576 e 577 do RIR/80, que regulam, respectivamente, os descontos do imposto de renda na fonte sobre o trabalho assalariado e a 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 INSS, responsável tributário pela retenção efetivasse o desconto;

- que logo, em face à falta de clareza na capitulação legal constante do auto de infração, o contribuinte não poderia 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 no mesmo sentido, a decisão refere-se à infringência dos itens 7 e 14 da Instrução Normativa da Receita Federal n.º 49/89, que tratam, respectivamente, de rendimento bruto, definindo as hipóteses de incidência do imposto de renda sobre os rendimentos e ganhos de capital no mês em que forem recebidos pelo beneficiário e do imposto na fonte em várias hipóteses ali consignadas, e que não abrangem o empréstimo concedido aos servidores da Previdência;

- que por fim, segundo o disposto no art. 112 do CTN, a lei tributária deve ser interpretada da maneira mais favorável ao contribuinte, em caso de dúvida quanto à capitulação legal, o que efetivamente deveria se aplicar ao caso, razão pela qual requer este Instituto o cancelamento do referido auto de infração por não atendimento às disposições legais específicas;



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

Processo nº. : 14052.004590/93-94
Acórdão nº. : 104-17.364

- que como se vê, as disposições legais acima transcritas não deixam dúvida de que estão sujeitos ao imposto de renda, retido obrigatoriamente na fonte, os rendimentos do trabalho assalariado e os demais rendimentos percebidos por pessoas físicas. Logo, pode-se inferir que a hipótese de incidência do imposto de renda é a percepção de rendimentos, provenham eles de trabalho assalariado ou não, sem ressarcimento ou reposição desses valores, posto que aquilo que tem de ser devolvido, não é rendimento;

- 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 Instrução Normativa n.º 49/89, buscou regulamentar as normas prevista 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 INSS, a referida Instrução Normativa extrapolou o seu campo de atuação, 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 atender para o fato de que o empréstimo concedido pelo INSS, a título de adiantamento de férias no período em exame, em obediência às determinações regulamentares decorrentes do acordo então celebrado entre o Ministério do Trabalho e da Previdência Social, INSS e Entidades representativas dos servidores, seria objeto de ressarcimento por período certo e determinado, ou seja, de 12 meses;

- que se o empréstimo seria devolvido, como efetivamente foi, ao INSS ao longo de período determinado, rendimento não poderia ser, já que não concorreu para o aumento do patrimônio do funcionário, e apesar de ter sido concedido pelo empregador, não compôs parcela do seu salário. Nessas circunstâncias, o empréstimo concedido, a título de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 14052.004590/93-94
Acórdão nº. : 104-17.364

adiantamento de férias, aos funcionários desta Autarquia não guarda a menor semelhança com a hipótese prevista no item 14.2.2 da citada IN n.º 49/89. Buscar o enquadramento da situação ocorrida à hipótese prevista nesse item extrapola o âmbito de interpretação, uma vez que no empréstimo concedido aos funcionários do INSS somente não foi prevista a cobrança de encargo financeiro, pois figurava, expressamente, a obrigação do funcionário devolvê-lo em 12 parcelas mensais sucessivas (prazo), descontadas do seu salário (forma);

- que, por outro lado, não é demais ressaltar que a IN n.º 49/89 (item 14.2.2) tem caráter meramente explicativo, já que não pode ultrapassar os limites definidos em lei (princípio da legalidade tributária), tendo por objetivo atingir situações de fato em que patrões e empregados – de má fé ou não – tentam mascarar, sob a forma de empréstimo, efetivos pagamentos (sem efetuar o pagamento de imposto de renda na fonte), que jamais serão ressarcidos. Em suma, a citada IN visa atingir verdadeiros pagamentos de verbas salariais travestidos de mútuo;

- que os empréstimos concedidos aos funcionários do INSS, a título de adiantamento de férias, sem encargos financeiros, não se incluem no conceito de salário ou mesmo de rendimento previsto na Lei n.º 7.713/88. A expressão "adiantamento salarial", utilizada na cláusula do acordo anteriormente referido, é equivocada, uma vez que a importância adiantada seria, como efetivamente foi, ressarcida em 12 prestações iguais e sucessivas ao longo do período subsequente às férias do beneficiário. Ora, se há devolução, ressarcimento do valor recebido, não há fato gerador para a cobrança do tributo, pois inexistente rendimento integrando o patrimônio do beneficiário;

- que, no entanto, a preliminar argüida e a fundamentação de mérito, o que também se admite apenas para argumentar, o INSS repudia e contesta a base de cálculo do imposto de renda retido na fonte utilizada pela fiscalização e constante da decisão



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 14052.004590/93-94
Acórdão nº. : 104-17.364

guerreada, já que, como será demonstrado, ela é incorreta e está alicerçada em bases equivocadas;

- que como demonstra levantamento feito pela unidade técnica desta Autarquia, em anexo, no período apurado pelo Fisco (dezembro/91 a junho/93), há que se considerar o somatório das parcelas ressarcidas ao INSS por seus funcionários, bem como o imposto retido sobre elas, pois, segundo a decisão ora impugnada, o IR deveria incidir apenas sobre o ganho real. Isto demonstra claramente que a base de cálculo utilizada pelo Fisco, constante do auto de infração, e da referida decisão, é totalmente incorreta. Daí a diferença encontrada entre o valor cobrado pelo Fisco (27.835.797,67) e o apurado pelos cálculos desta autarquia (9.161.285,89), com base nos próprios índices apontados pela Receita Federal;

- que deste modo, o valor do tributo apurado pelo fisco não levou em consideração o "rendimento" ou ganho real auferido, segundo a decisão, com o "empréstimo gratuito", nem o quantum de imposto de renda na fonte descontado pelo INSS dos salários dos funcionários, incidente sobre as parcelas de devolução do empréstimo concedido a título de adiantamento de férias. Não pode o INSS aceitar a cobrança indevida do tributo, uma vez que foram fornecidos todos os dados solicitado, apenas pela alegação do Fisco de que não conseguiu apurar o montante a ser deduzido em razão da complexidade dos cálculos;

- que não obstante, nos termos da referida decisão, o imposto deveria incidir apenas sobre a diferença entre o valor do empréstimo devolvido e a inflação apurada no período de 12 meses, considerando-se que não houve a cobrança de encargos financeiros. Ocorre que a cobrança tomou como base o valor total do empréstimo concedido, sem considerar nem as parcelas devolvidas, nem o imposto de renda cobrado sobre elas;



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

Processo nº. : 14052.004590/93-94
Acórdão nº. : 104-17.364

- que, ademais, há de se considerar, ainda, que vários dos servidores sobre cujos adiantamentos de férias está o Fisco cobrando Imposto de Renda na Fonte, estariam na faixa de isenção do referido tributo, pois seus rendimentos não atingiam o limite para incidência do mesmo, conforme tabela anexa;

- que assim sendo, com fundamento no art. 17 do Decreto n.º 70.235/72, requer, no particular, a realização de perícia para o levantamento correto da indigitada base de cálculo, referente ao período de dez/91 a jun/93, que ora se contesta.

Consta às fls. 1429 cópia reprográfica da Instrução Normativa SRF n.º 93, de 08 de agosto de 1998, estabelecendo a inexigência do depósito recursal para pessoas jurídicas de direito público.

Em 24 de novembro de 1998, a Procuradora da Fazenda Nacional, Dr^ª Cláudia Regina A. M. Pereira, representante legal da Fazenda Nacional, credenciada junto a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Brasília – DF, apresenta às fls. 1541/1550, as contra-razões ao recurso voluntário.

É o Relatório.





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

Processo nº. : 14052.004590/93-94
Acórdão nº. : 104-17.364

VOTO

Conselheiro NELSON MALLMANN, Relator

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

Estão em julgamento duas questões: a preliminar 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.

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 pelo 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.



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

Processo nº. : 14052.004590/93-94
Acórdão nº. : 104-17.364

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.



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

Processo nº. : 14052.004590/93-94
Acórdão nº. : 104-17.364

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;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 14052.004590/93-94
Acórdão nº. : 104-17.364

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 14052.004590/93-94
Acórdão nº. : 104-17.364

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 formalidades 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 14052.004590/93-94
Acórdão nº. : 104-17.364

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.

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 e descontados, parceladamente, em até 12 vezes.

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 jun/93, decorrem de obrigações colocados à disposição dos funcionários, para devolução parcelada, sem a incidência de correção monetária e juros. Assim, por este acordo, o INSS, por exemplo, concederia, automaticamente, a seus empregados, por ocasião do gozo de férias, Adiantamento de Férias (adiantamento salarial), equivalente a



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 14052.004590/93-94
Acórdão nº. : 104-17.364

remuneração mensal bruta para reembolso em até 12(doze) prestações mensais, iguais e sucessivas, mediante desconto em folha de pagamento.

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 jun/93;

2 - A decisão de 1º grau não excluiu as devoluções dos adiantamentos cujas parcelas tinham o prazo de vencimento até out/93 (data do lançamento do crédito tributário), isto é, não foram considerados as parcelas das devoluções dos adiantamentos vencidos a partir de jan/92 até out/93, já que o lançamento do crédito tributário ocorreu em 27/10/93.

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.

Assim, a solução da lide se prende a duas questões fundamentais: qual o conceito de adiantamento salarial ? Qual o fundamento e efeito do artigo 7º da Lei nº 7.713/88 ?

De acordo com o mestre Aurélio Buarque de Holanda Ferreira, ("in" Novo Dicionário da Língua Portuguesa, Nova Fronteira, 2ª edição, 1986, pág. 45), adiantamento, no sentido econômico/financeiro, significa "quantia paga antecipadamente por conta de salários, vencimentos, honorários, títulos de dívidas, etc.".



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 14052.004590/93-94
Acórdão nº. : 104-17.364

O conceito de adiantamento se vincula, pois, a valores devidos por serviços prestados e/ou em curso, direito certo do contratado ou do credor, a receber em data aprezada. O qual, por acerto ou acordo entre as partes pode ser parcial ou totalmente antecipado ou adiantado.

Portanto, relativamente a salário, o conceito de adiantamento se encontra íntima e diretamente vinculado a trabalho efetivo, prestado ou em curso no próprio mês, – parte ou totalidade do salário devido antecipada face à data contratual ou legal de seu pagamento. Não a trabalho futuro, ainda a se concretizar. Portanto, incerto!

Do exposto segue-se que quaisquer outros valores entregues ao assalariado que não estejam direta e intimamente vinculados a quantias devidas, direito adquirido por trabalho efetuado ou em curso, não incerto, descontáveis a futuro sobre salários futuros, quando e se concretizáveis, não se conceituam como rendimento tributável.

Assim, ainda que a fonte pagadora denomine adiantamento salarial, a entrega de valores ao assalariado para desconto em salários futuros, na verdade não se enquadra como adiantamento salarial no sentido exato do conceito, antes definido. Sim, como empréstimos, na forma dos artigos 1.256, 1262 e 1264 do Código Civil.

Por outro lado, face ao conceito de renda, instituído pelo CTN, e a tributação corrente de rendimentos à medida de seu recebimento, de que trata a Lei nº 7.713/88, o artigo 7º do mesmo diploma legal procurou adequar o tratamento de salário e outros rendimentos pagos ou creditados por pessoas jurídicas ao novo conceito de incidência tributária, então em instituição.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 14052.004590/93-94
Acórdão nº. : 104-17.364

Nem por isso se desvinculou o artigo 7º, da Lei nº 7.713/88 do conceito de renda do trabalho, contraprestação de serviço prestado com vínculo empregatício, de que trata o artigo 43 do CTN.

Assim, se o pagamento do salário se efetivar no próprio mês trabalhado, eventual adiantamento do valor devido ocorrido no mesmo mês será tributado apenas quando do recebimento do salário, como parte integrante deste.

Se, o pagamento se concretizar apenas no mês seguinte ao trabalhado, parte e/ou totalidade do salário devido e vincendo recebida antes da data fixada para seu pagamento constituirá rendimento do próprio mês trabalhado, visto que contrapartida de serviço prestado.

A própria Procuradoria da Fazenda Nacional, aliás, já se debruçou sobre o tema, conforme Parecer PGFN/CAT/NO 409/93. Na ementa do mencionado Parecer explicitou a PGFN, "verbis":

"A equiparação da entrega de valores a assalariado, a título de empréstimo, ao adiantamento de rendimentos sujeito à retenção do imposto na fonte, corresponde a nova definição de fato gerador, mediante ficção, sem base legal."

Nesse sentido as Instruções Normativas nº 49/89, em seu subinciso 14.2.2., 126/91, inciso 5.3.2. e 02/93, artigo 11, § 2º, ao interpretar o artigo 7º, II, da Lei nº 7.713/88, e exigir que valores colocados à disposição de assalariado por empregador, descontáveis em salários futuros sejam enquadráveis como adiantamentos salariais se não restituíveis também com encargos financeiros, extravasam o conceito de rendimento e extrapolam a disposição insita no mesmo artigo 7º e seus incisos da Lei nº 7.713/88.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 14052.004590/93-94
Acórdão nº. : 104-17.364

Aliás, na mesma linha, concluiu o Parecer PGFN/CAT/º409/93, "verbis":

" 40. Em vista de todo o exposto, assim passamos a concluir:

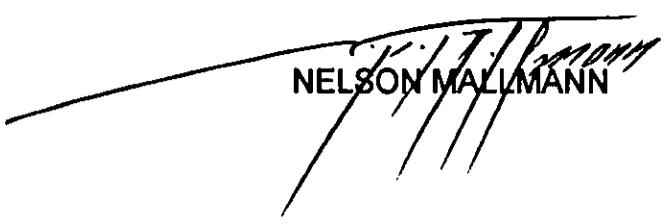
I- encontra-se viciado por ilegalidade o § 2º do art. 11 da Instrução Normativa nº 02, de 07.01.93, do Senhor Secretário da Receita Federal, por estar desvinculado do texto do art. 7º da Lei nº 7.713/88 ao estabelecer a ficção interpretativa de que o contrato de empréstimo (mútuo) que não contenha, cumulativamente, previsão de cobrança de encargos financeiros, o prazo e a forma de pagamento, fica equiparado a adiantamento salarial."

Escalda-se em presunção meramente subjetiva, portanto, desvinculada de fundamento legal, a premissa de prova de benefício através de entrega dos valores sem ônus financeiros em período de inflação alta.

Nessa ordem de juízos, entendo que o lançamento deve ser cancelado, pois falece de legalidade objetiva e materialidade fática, inafastáveis pressupostos da determinação e exigência de créditos tributários em favor da União.

À vista do exposto e por ser de justiça meu voto é no sentido de rejeitar a preliminar de nulidade do lançamento e, no mérito, dar provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões - DF, em 22 de fevereiro de 2000


NELSON MALLMANN