



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 10980.012752/2006-84
Recurso n° 158.348 Voluntário
Acórdão n° 3402-00.125 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 01 de junho de 2009
Matéria IRPF - Ex(s): 2001, 2002
Recorrente REINALDO SILVA PEIXOTO
Recorrida 4ª TURMA/DRJ-CURITIBA/PR

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 2001, 2002

DECADÊNCIA – LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - Sendo a tributação das pessoas físicas sujeita a ajuste na declaração anual e independente de exame prévio da autoridade administrativa, o lançamento é por homologação (art. 150, § 4º do CTN), devendo o prazo decadencial ser contado do fato gerador, que ocorre em 31 de dezembro.

IMPOSTO DE RENDA NA FONTE A TÍTULO DE ANTECIPAÇÃO - FALTA DE RETENÇÃO - Constatada a omissão de rendimentos sujeitos à incidência do imposto de renda na declaração de ajuste anual, é legítima a constituição do crédito tributário na pessoa física do beneficiário, ainda que a fonte pagadora não tenha procedido à respectiva retenção (Súmula CARF n° 12).

OMISSÃO DE RENDIMENTOS - INFORMAÇÃO DOS RENDIMENTOS NA DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL - DEVER DO CONTRIBUINTE - É dever do contribuinte informar os rendimentos tributáveis sujeitos ao ajuste anual nos campos próprios das correspondentes declarações de rendimentos e, conseqüentemente, calcular e pagar o montante do imposto apurado. Desta forma, os rendimentos comprovadamente omitidos na Declaração de Ajuste Anual, detectados em procedimentos de ofício, serão adicionados, para efeito de cálculo do imposto devido, à base de cálculo declarada.

MULTA DE OFÍCIO – CONTRIBUINTE INDUZIDO A ERRO PELA FONTE PAGADORA - Não comporta multa de ofício o lançamento constituído com base em valores espontaneamente declarados pelo contribuinte que, induzido pelas informações prestadas pela fonte pagadora, incorreu em erro escusável no preenchimento da declaração de rendimentos.

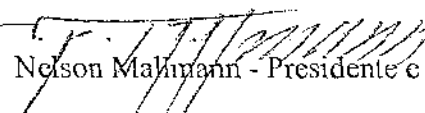
Boix

Preliminar Acolhida.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, excluindo a multa de ofício, por erro escusável, ACOLHER a arguição de decadência para declarar extinto o direito da Fazenda Nacional constituir o crédito tributário relativo ao ano-calendário de 2000. Vencido o Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa que desqualificava a multa de ofício, reduzindo-a ao percentual de 75% e vota com a relatora quanto a decadência. No mérito, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso. Vencido a Conselheira Rayana Alves de Oliveira França (Relatora) que provia integralmente o recurso. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Nelson Mallmann.


Nelson Mallmann - Presidente e Redator- Designado

EDITADO EM: 12 MAR 2010

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros: Pedro Paulo Pereira Barbosa, Heloísa Guarita Souza, Antonio Lopo Martinez, Rayana Alves de Oliveira França, Amarylles Reinaldi e Henriques Resende (Suplente convocada), Pedro Anan Júnior, Gustavo Lian Haddad e Nelson Mallmann (Presidente).

Relatório

Trata-se de auto de infração (fls. 176/178), lavrado em 09.11.2006, contra o contribuinte acima identificado, para exigir crédito tributário de IRPF relativo aos anos-calendário de 2000 e 2001, no valor total de R\$ 247.235,94, dos quais R\$71.940,87 refere-se a imposto, R\$107.911,30 a multa de ofício qualificada no percentual de 150% e a R\$67.383,77 juros de mora calculado até 31/10/2006.

O Termo de Verificação Fiscal de fls. 157/167 descreve, pormenorizadamente, os fatos constatados e as conclusões fiscais que levaram à autuação. A autuação apurou omissão de rendimentos tributáveis recebidos do Banco Araucária S.A., com isenção de Imposto de Renda, por serem provenientes da distribuição de lucros e dividendos

A autoridade fiscalizadora autuante identificou a ocorrência, em tese, de fatos que configurariam crime contra a ordem tributária, formalizando a respectiva representação fiscal para fins penais.

O Contribuinte foi cientificado do lançamento em 22/11/2006 ("AR" - fl.183). Em 20/12/2006, apresentou impugnação de fls.184/190, acompanhada dos anexos de fls. 191/208, cujos principais argumentos estão sintetizados na decisão a quo, a qual adoto nesta parte:

"Após relatar os fatos atinentes ao lançamento fiscal, aduz que por falha contábil que se atribui única e exclusivamente à instituição financeira da qual o contribuinte era acionista

minoritário, pretende o fisco impor-lhe a infração tributária, lavrando auto que atinge a extraordinária quantia de R\$ 247.235,94”.

Alega que “não prevalece à sustentação que deu causa à lavratura do auto de infração, segundo a qual o TRF da 4ª Região “deu provimento ao apelo da União e negou provimento ao apelo do Banco Araucária” (fl. 3), pois essa decisão não era definitiva e foi superada pela proferida pelo Juiz João Gebran Neto em sede de EMBARGOS DE DECLARAÇÃO (doc. 01)”, concluindo por considerar “que o ônus imposto ao contribuinte teve por motivação a decisão de dezembro/2000, e que essa foi modificada nos Embargos de Declaração opostos pelo Banco Araucária S.A., não resta outra alternativa que não a de se dar pela improcedência da autuação lavrada em informação processual incompleta, determinando-se em consequência o imediato arquivamento do processo contra o ora impugnante”.

Argúi a decadência em relação ao ano calendário de 2000, cujo fato gerador deu-se em 31/12/2000, consoante artigo 173, inciso I, do CTN.

Diz que “se tivesse havido apropriação incorreta pelo contribuinte/impugnante, essa seria favorável à Receita, que auferiu o lucro do tributo apurado e certamente recolhido pelo próprio Banco Araucária S.A.” e o lançamento “implicaria em verdadeiro bis in idem uma vez que obteria receita do contribuinte pessoa física, sobre valores já tributados na pessoa jurídica”.

Acrescenta que, embora “a acusação de ilicitude ao lançamento contábil feito pelo Banco Araucária, é de se concluir que o próprio fisco reconhece a correta procedência da medida adotada na distribuição aos seus acionistas, dos valores disponíveis a título de lucros e dividendos, uma vez que sequer autuou a instituição financeira pelos fatos narrados no Termo de Verificação Fiscal”, corroborando essa assertiva com informação advinda do síndico da massa falida do Banco Araucária S.A.

Requer a procedência da impugnação e cancelamento da exigência fiscal.”

Examinando tais argumentos, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Curitiba, por intermédio da sua 4ª Turma, por unanimidade de votos, considerou o lançamento procedente. Trata-se do acórdão nº 06-13.705, de 26 de fevereiro de 2007 (fls. 210/220), cuja ementa bem evidência as suas razões de decidir:

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 2001, 2002

DECADÊNCIA. RENDIMENTOS SUJEITOS À DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL.

O fato gerador do imposto de renda em relação aos rendimentos sujeitos à declaração de ajuste anual ocorre em 31 de dezembro; quando não declarados, para efeito de lançamento de ofício, o termo inicial do prazo decadencial é contado do primeiro dia do exercício seguinte ao que poderia o fisco ter feito o lançamento (CTN, art. 173, I).

IMPOSTO DE RENDA INCIDENTE NA FONTE. FALTA DE RETENÇÃO.

A não retenção do imposto de renda pela fonte pagadora, oriunda de erro na aplicação das leis comerciais ou tributárias, não exime o contribuinte de declarar os rendimentos sujeitos ao ajuste anual.

OMISSÃO. RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA.

São tributáveis os valores percebidos de pessoa jurídica, em relação aos quais o contribuinte não prova serem oriundos de operação isenta ou ao abrigo de não incidência.

Lançamento Procedente.”

Do conteúdo do voto vencedor cabe, ainda, destacar o seguinte excerto:

“Da Omissão de Rendimentos – Distribuição de Lucros

A autuação apurou omissão de rendimentos tributáveis decorrentes de pagamentos que o contribuinte declarou serem isentos por serem provenientes da distribuição de lucros e dividendos efetuadas pelo Banco Araucária S.A., nos anos-calendário de 2000 e 2001.

A questão fundamental a ser resolvida no voto é: a apropriação na contabilidade do banco como lucro, no exercício de 1998, de valores que estavam em discussão judicial, e a sua distribuição, antes do trânsito em julgado de eventual sentença favorável, atende o requisito de isenção para a distribuição aos eventuais acionistas?

Entende-se que não.

Conforme explanado pela autoridade autuante, no termo de verificação fiscal, fls. 157/167, o procedimento que a pessoa jurídica adotou na escrituração contábil não está de acordo com os princípios gerais da contabilidade e nem com as orientações do Instituto Brasileiro de Contadores. Tratando-se de valores que se encontram em discussão judicial, estes não devem jamais ser reconhecidos como ganhos antes do trânsito em julgado da sentença, que se deu somente em 19/02/2003, fl. 195. Somente a partir dessa data poderiam ter sido escriturados os ganhos, com o eventual reflexo na conta de lucros ou prejuízos. Assim, em 2000 e 2001, quando foram efetuados os pagamentos, não há como reconhecer a existência de lucros passíveis de distribuição.”

Cientificado da decisão de primeira instância em 15/03/2007 (“AR” fls. 223), e com ela não se conformando, o contribuinte interpôs, em 04/04/2007, o recurso voluntário

Rosa

(fls. 224/229), acompanhada dos documentos de fls.230/242, em que ratifica os termos da impugnação, e outra vcz, enfaticamente faz referência ao ofício firmado pelo Síndico da Massa falida do Banco Araucária, que atesta:

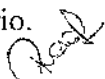
"(...) até a presente data esta instituição não recebeu qualquer autuação por parte da Secretaria da Receita Federal em relação à distribuição de lucros e dividendos aos seus sócios no exercícios de 2000 e 2001." (grifo no original)

Argumenta ainda:

"Há equívoco da Receita na interpretação da decisão judicial, uma vez que em sede de embargos de declaração o Banco Araucária obteve a parcial reforma da decisão da 2ª Turma da 4ª Região, conforme já demonstrou o contribuinte por ocasião da defesa apresentada no presente processo."

Importa ainda ressaltar que a data da liquidação do Banco foi 27/03/2001

É o Relatório.



Voto Vencido

Conselheira Rayana Alves de Oliveira França, Relatora

O lançamento levado a efeito é de exigência de IRPF sobre a apropriação na contabilidade do Banco Araucária como lucro, de valores que estavam em discussão judicial, e a sua distribuição, antes do trânsito em julgado de eventual sentença favorável.

No entendimento da fiscalização, o procedimento que a pessoa jurídica adotou na escrituração contábil não está de acordo com os princípios gerais da contabilidade e nem com as orientações do Instituto Brasileiro de Contadores. Tratando-se de valores que se encontravam em discussão judicial, que não deveriam jamais ser reconhecidos como ganhos antes do trânsito em julgado da sentença, que se deu somente em 19/02/2003, fl. 195. Somente a partir dessa data poderiam ter sido escriturados os ganhos, com o eventual reflexo na conta de lucros ou prejuízos.

Da Decadência

Argúi a decadência em relação ao ano calendário de 2000, cujo fato gerador deu-se em 31/12/2000 e a ciência do auto de infração se deu, em 22/11/2006, consoante artigo 173, inciso I, do CTN.

No entanto sob o meu ponto de vista o lançamento está sim afetado pelos efeitos da decadência, mas pela aplicação do artigo 150, § 4º, do CTN.

Ora, a base de cálculo da declaração de rendimentos abrange todos os rendimentos tributáveis recebidos durante o ano-calendário. Desta forma, o fato gerador do imposto apurado relativamente aos rendimentos sujeitos ao ajuste anual se perfaz em 31 de dezembro de cada ano.

Desta forma, após a análise dos autos, tenho para mim que está extinto o ~~direito da Fazenda Pública de constituir crédito tributário relativo ao exercício de 2001, ano-calendário de 2000~~, já que acompanho a corrente que entende que o lançamento na pessoa física se dá por homologação, cujo marco inicial da contagem do prazo decadencial é 31 de dezembro do ano-calendário em que ocorreu o fato gerador do imposto de renda questionado, ou seja, o fisco teria prazo legal até 31/12/2005, para formalizar o crédito tributário discutido neste exercício.

Assim, acolho a preliminar de decadência do ano-calendário de 2000.

Da Omissão de Rendimentos – Distribuição de Lucros

No que se refere à omissão de rendimentos de valores recebido do Banco Araucária, entendeu a autoridade a quo que:

“Dessa forma, se há ofensa a princípio fundamental de contabilidade, escriturando-se como renda valor oriundo de sentença não transitada em julgado, passível de alteração, em flagrante ofensa à lógica e aos princípios contábeis, não há

Rafael

como reconhecer a existência de lucros no Banco Araucária, no ano de 1998, que pudessem ensejar distribuição aos sócios e acionistas, com benefício de isenção.”

No entanto é importante destacar que neste caso o Banco Araucária deveria ter sido autuado e sua contabilidade arbitrada para que depois se pode considerar ilegal a distribuição dos lucros havidos em **1998 e distribuídos em 2000 e 2001.**

Quanto ao mérito, entendeu a fiscalização com base no Parecer do Banco Central não se tratava exatamente de lucros os valores pagos ao impugnante e, portanto, inaplicável a isenção. E que os mesmos deveriam ter sido tributados, ou seja, sobre esses rendimentos pagos, deveria ter sido retido o imposto de renda na fonte.

Assim está disposto no parecer do Banco Central do Brasil (fls.145):

“Em 30/11/2000, o banco foi derrotado em segunda instância em ação que move contra a União, pleiteando credito tributário. Nessa oportunidade deveria ter revertido os lançamentos iniciais em conta do Ativo/Crédito Tributário e do Passivo/Patrimônio Líquido (Lucros/Prejuízos Acumulados), o que levaria a absorção total das reservas de lucros acumulados em 31/12/2000. Porém o Banco Araucária não efetuou a reversão dos lançamentos e continuou distribuindo dividendo.”

Por fim, entendo que assiste razão ao recorrente no que respeita à insurgência contra a aplicação da multa de ofício. Pela contabilidade do Banco houve distribuição de dividendos, sem incidência de Imposto de Renda na fonte. Não estamos falando de uma pequena empresa, limitada que seus sócios têm controle total sob suas operações contábeis e financeiras, mas de um banco que sofre diversas auditorias e controles inclusive da CVM e do Banco Central. Inclusive porque estes valores foram escriturados em 1998 e os dividendos distribuídos depois de 2 (dois) anos, em 2000 e 2001.

Deveria assim ter sido autuado a pessoa jurídica por contabilização ilegal de lucros e a conseqüente desqualificação da sua contabilidade para que houvesse lançamento reflexo a pessoa jurídica.

Inclusive esta não é uma matéria pacífica, devido às diversas dificuldades encontradas pelas empresas em como tratar os ganhos contingentes, especialmente quando relativos a ações judiciais, foi editado a Interpretação Técnica do IBRACON – IT N.03/2002 que se refere ao tratamento contábil relativo aos denominados ganhos contingentes. Contudo esta normativa é posterior ao lançamento ora recorrido.

Desta mesma forma, por ser posterior ao lançamento, não se aplica ao caso concreto, o Parecer Normativo Cosit n.1 de 24 de setembro de 2002, que disciplina a responsabilidade da retenção exclusiva na fonte do IRRF e determina que após a declaração de IRPF, a responsabilidade passa a ser do contribuinte.

Resol

Ante ao exposto, voto no sentido de conhecer do recurso para de acolher a preliminar de decadência para o ano calendário de 2000 e no mérito dar provimento ao recurso.


RAYANA ALVES DE OLIVEIRA FRANÇA.

Voto Vencedor

Conselheiro Nelson Mallmann, Redator-Designado

Com a devida vênia da nobre relatora da matéria, Conselheira Rayana Alves de Oliveira França, permito-me divergir de forma parcial do seu voto no que diz respeito à matéria de mérito propriamente dito.

Entende a nobre relatora, que, especificamente no caso em questão, o Banco Araucária é que deveria ter sido autuado e sua contabilidade arbitrada para que depois se poder considerar ilegal a distribuição dos lucros havidos em 1998 e distribuídos em 2000 e 2001.

Com a devida vênia, da nobre relatora, voto com os demais conselheiros, já que não compartilho com tal entendimento, pelos motivos expostos abaixo.

Como visto do relatório apresentado pela relatora no momento do julgamento, a autuação apurou omissão de rendimentos tributáveis decorrentes de pagamentos que o contribuinte declarou serem isentos por entender serem provenientes da distribuição de lucros e dividendos efetuadas pelo Banco Araucária S.A., nos anos-calendário de 2000 e 2001.

E a questão fundamental a ser resolvida no julgamento se prendia no fato de que a apropriação na contabilidade do banco como lucro, no exercício de 1998, de valores que estavam em discussão judicial, e a sua distribuição, antes do trânsito em julgado de eventual sentença favorável, atendia o requisito de isenção para a distribuição aos eventuais acionistas. A maioria absoluta (vencida a relatora) entendia que não, já que o procedimento que a pessoa jurídica adotou na escrituração contábil não estava de acordo com os princípios gerais da contabilidade e nem com as orientações do Instituto Brasileiro de Contadores.

Ora, tratando-se de valores que se encontram em discussão judicial, estes não poderiam ser reconhecidos como ganhos antes do trânsito em julgado da sentença, que se deu somente em 19/02/2003 (fl. 195). Somente a partir dessa data poderiam ter sido escriturados os ganhos, com o eventual reflexo na conta de lucros ou prejuízos. Assim, em 2000 e 2001, quando foram efetuados os pagamentos, não há como reconhecer a existência de lucros passíveis de distribuição e sim que estes valores são rendimentos recebidos de pessoa jurídica.

Como visto, a questão é eminentemente de matéria de prova, isto é, a autoridade lançadora lançou o IRPF com base nos valores recebidos de pessoa jurídica a qualquer título.

É bem verdade, se de um lado a autoridade lançadora não tem como comprovar que o recorrente efetivamente recebeu as quantias em discussão, pois podem ter havido pagamento sem registro documental, de outro, para o recorrente é impossível fazer prova negativa, ou seja, de que não recebeu a integralidade destes valores. Entretanto, no caso em discussão, a fiscalização demonstrou de forma razoável, conforme se constata nos autos,

que o recorrente recebeu tais valores e que declarou os mesmos em suas declarações de ajustes como rendimentos isentos.

Assim, é de se deixar claro, que os agentes do Fisco têm, mais que direito, o dever de recorrer à contabilidade das empresas, sempre que, por motivos mais diversos, a base de cálculo não seja documentalmente conhecida ou as informações do contribuinte não se estribem em documentação e forma pré-determinada.

Não se pode questionar a validade do emprego de indícios, para a partir deles provar-se situações que, em face de particularidades próprias, não se poderiam provar de outra forma. Da análise dos autos não há dúvidas, que o recorrente recebeu os valores questionados e que os mesmos não tem a devida correspondência em rendimentos que tivessem sido tributados.

As alegações apresentadas pelo contribuinte, na fase recursal, no intuito de se exonerar do tributo são por demais frágeis e em nada o socorre. Ademais são meras repetições do alegado na fase impugnatória e que já foram, devidamente, analisados, com a devida cautela, pelo relator de primeira instância, sendo desnecessário repetir as mesmas argumentações utilizadas pela instância anterior.

É fato que o direito processual consagrou o princípio de que a prova incumbe a quem afirma. Porém, é igualmente sabido que não se pode questionar a validade do emprego de indícios para mediante ilações deles extraídas provarem-se situações que, em face de particularidades próprias, não se poderiam provar de outra forma.

Por isso mesmo, as ações praticadas pelos contribuintes para ocultar sua real intenção, e assim se beneficiar indevidamente do tratamento diferenciado, deve merecer a ação saneadora contrária, por parte da autoridade fiscal, em defesa até dos legítimos beneficiários daquele tratamento. Dessa forma, não podia e não pode o fisco permanecer inerte diante de procedimentos dos contribuintes cujos objetivos são exclusivamente o de ocultar ou impedir o surgimento das obrigações tributárias definidas em lei. Detectado esse procedimento irregular, como no presente caso compete ao fisco proceder como fez.

Quanto ao aspecto da ilegitimidade passiva do recorrente, tem-se que de uma leitura atenta da peça recursal logo evidencia que o suplicante entende que se fosse o caso dos valores recebidos terem incidência de imposto de renda por antecipação, esta responsabilidade só poderia ser exigido da fonte pagadora.

A jurisprudência firmada neste Tribunal Administrativo quanto à matéria, após longo estudo e debate, se desenvolveu no sentido da legalidade de tais lançamentos contra o beneficiário dos rendimentos quando a ação fiscal ocorrer depois de encerrado o ano-calendário.

Assim, após a análise da questão em julgamento só posso acompanhar a decisão de Primeira Instância, já que o meu entendimento, acompanhado pelos dos demais pares desta Turma de Julgamento, sobre o caso é convergente, pelas razões alinhadas na seqüência:

Indiscutivelmente, estamos diante de um imposto com característica de imposto, que poderia ter sido exigido na fonte, conhecido como antecipação do devido na declaração.

O Código Tributário Nacional - CTN reconhece a existência de duas possíveis entidades pessoais no pólo passivo de qualquer relação jurídica tributária, quais

sejam: o contribuinte e o responsável (art. 121, parágrafo único). Desta forma, somente pode ser sujeito passivo a pessoa que tenha relação direta e pessoal com o fato gerador – hipótese em que a pessoa é contribuinte -, ou a pessoa que não seja o contribuinte, mas tenha necessariamente algum tipo de vínculo com o fato gerador – hipótese prescrita no art. 128 do CTN para a figura do responsável.

O art. 45 do CTN conceitua o contribuinte do imposto de renda como a pessoa que seja titular da disponibilidade econômica ou jurídica da renda ou provento tributável. Como, também, no parágrafo único do mesmo artigo estatui que “a lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam”.

Assim, aquele que auferir a renda ou o provento é o contribuinte do imposto de renda, por ter relação direta e pessoal com a situação que configura o fato gerador desse tributo, que é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda ou provento.

Por outro lado, a fonte pode ser responsabilizada legalmente pelo cumprimento da obrigação de recolher o imposto de renda porque possui um vínculo com o fato gerador, eis que efetua o pagamento ou crédito que decorre da renda ou do provento tributável, embora não tenha relação natural com o fato sujeito à tributação, já que não é a pessoa titular da aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda ou do provento tributável.

Nesta Turma de Julgamento que tem origem na antiga Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, a Jurisprudência é pacífica no sentido de que quando a fonte tenha efetuado a retenção e fornecido o respectivo comprovante ao beneficiário da renda ou do provento, e caso o imposto seja considerado antecipação do imposto devido pelo beneficiário na declaração de ajuste anual, este tem o direito de compensar o imposto retido, ainda que a fonte não o tenha recolhido, já que a responsabilidade passa a ser exclusiva da fonte pagadora.

Da mesma forma, a Jurisprudência é pacífica no sentido de que se a previsão da tributação na fonte se dá por antecipação do imposto devido na declaração de ajuste anual e se a ação fiscal ocorrer após o ano-base da ocorrência do fato gerador, incabível a constituição de crédito tributário através do lançamento de imposto de renda na fonte na pessoa jurídica pagadora dos rendimentos. O lançamento, a título de imposto de renda, se for o caso, deverá ser efetuado em nome do contribuinte, beneficiário do rendimento, exceto no regime de exclusividade do imposto na fonte.

Em síntese, a fonte tem o direito de descontar o imposto de renda na fonte quando paga a renda ou provento e por outro lado, o contribuinte tem o direito de receber da fonte o informe de rendimento e retenção, para que possa exercer os efeitos de direito daí eventualmente derivados, inclusive o de compensar o imposto retido na fonte com o imposto que tiver que pagar na declaração de ajuste anual.

Assim, é conclusivo que, segundo a lei tributária, para que o contribuinte possa exercer o direito de compensar o imposto pago na fonte com o imposto a pagar sobre os rendimentos na declaração anual de ajuste, é necessário que a fonte lhe forneça o comprovante de retenção.

No caso em análise, é fato inegável que o valor pago para o suplicante tem origem em rendimentos tributáveis sujeitos à retenção na fonte como antecipação do imposto devido na declaração.

Por outro lado, 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.

A responsabilidade pela retenção do imposto, no caso dos autos, nos termos da lei que a instituiu, se dá a título de antecipação daquele que o contribuinte, pessoa física, tem o dever de apurar em sua declaração de ajuste anual.

A pessoa física beneficiária é o titular da disponibilidade econômica, ou seja, é efetivamente o contribuinte. O fato de a fonte não efetuar a retenção, a título de antecipação do devido na declaração, não exime o contribuinte - pessoa física de incluir os rendimentos recebidos em sua declaração de ajuste anual.

Logo, considerando que as pessoas físicas beneficiárias dos rendimentos pagos, sobre o qual se poderia, na época oportuna, ter-se exigido o imposto de renda da fonte pagadora a título de antecipação (antes do encerramento do ano-calendário), encontram-se relacionadas nominalmente na listagem do Tribunal Regional do Trabalho - 1ª Região, cabe a constituição dos lançamentos de ofício junto àqueles contribuintes, uma vez comprovado que os mesmos deixaram de oferecer estes valores à tributação em suas declarações de ajuste anual.

No caso de imposto incidente na fonte, a título de redução na declaração, a ausência da retenção não exime o beneficiário de declarar todos os rendimentos recebidos no ano-base, pois a pessoa jurídica ou física beneficiária é efetivamente o sujeito passivo - contribuinte, nos exatos termos da lei.

Em face de julgamentos levados a efeito neste Colegiado, constatou-se, ainda, que o Fisco, em lançamento de ofício, ora exigia o imposto de renda junto à fonte pagadora, ora exigia o imposto do beneficiário, pessoa física ou jurídica, seja lançando os ~~rendimentos omitidos na declaração, seja deslocando rendimentos declarados como isentos/não tributáveis para rendimentos tributáveis.~~

A legislação regente não dá guarida a essa opção, quanto ao mesmo fato (rendimento). Por ocasião do lançamento, só há um sujeito passivo. A lei não dá guarida ao fisco de eleger, conforme as circunstâncias, ora um, ora outro. Tendo-se a identificação do beneficiário, sobre ele deve recair o imposto, visto ser sujeito passivo - contribuinte da relação jurídica. Dando-se a ação fiscal dentro do ano-base, a exigência há de ser na fonte pagadora, nos exatos preceitos da lei. Qualquer outro procedimento poder-se-ia chegar à situação de se exigir o mesmo imposto tanto da fonte pagadora como do contribuinte pessoa física ou jurídica, tipificando *bis in idem*. Há possibilidades para tanto, por exemplo: fonte pagadora em determinada Região Fiscal e pessoa física ou jurídica em outra; pessoa física ou jurídica não mais com vínculo com a fonte pagadora, sem que essa possa informar ao beneficiário do rendimento ter sofrido a ação fiscal para recolher o imposto não retido e a pessoa física ou jurídica beneficiária também sofrer ação fiscal.

Reaf

Em outra situação, poder-se-ia exigir o imposto na fonte quando o beneficiário sequer estaria sujeito à apresentação da declaração, quando, então, a exigência do imposto na fonte, após o prazo da entrega da declaração, seria improcedente, visto que a incidência, nos termos legais, é tão-somente a título de antecipação. Antecipar o quê se, nesse caso, sequer o beneficiário encontrava obrigado a apresentar a DIRPF.

Assim, é que o legislador, nos casos de incidência na fonte, quanto a rendimentos pagos e não sujeitos a ajuste anual, previu ser de inteira responsabilidade da fonte pagadora o recolhimento de imposto não retido. Fala-se, aqui, do Decreto-lei nº 5.844, de 1943, com ênfase aos seus artigos 99, 100 e 103.

Referidos artigos encontram-se consolidados nos arts. 574 e parágrafo único, 576 e 576 do RIR/80; 791, 795 e 919 do RIR/94; e 717, 721 e 722 do RIR/99, citando os dois primeiros a título de ilustração e, o último, em vigência.

Apesar de os três Regulamentos acima citados considerarem os dispositivos legais previstos no Decreto-lei nº 5.844, de 1943, como também aplicáveis à obrigação da fonte de reter o imposto quando do pagamento de rendimento sujeitos à incidência na fonte a título de antecipação, não é este o ordenamento jurídico previsto naquele diploma legal.

Na sistemática do Decreto-lei nº 5.844, de 1943, no “Título I - Da Arrecadação por Lançamento - Parte Primeira - Tributação das Pessoas Físicas” (arts. 1º a 26) previa-se a incidência de imposto de renda anual, por cédulas, deduções cedulares e abatimentos) e ainda não contemplava a incidência de imposto na fonte sobre os rendimentos sujeitos à tabela progressiva anual.

Na “Parte Segunda - Tributação das Pessoas Jurídicas” do art. 27 a 44. Os artigos 45 a 94 referem-se a casos especiais de incidência de imposto (espólio, liquidação, extinção e sucessão de pessoas jurídicas, empreitadas de construção, atividade rural, transferência de residência para o País, administração do imposto pela entrega da declaração, pagamento do imposto em quotas, meios, local e prazo de pagamento).

O Título II - Da Arrecadação das Fontes que interessa à formação de convicção para julgamento do lançamento em questão, desdobra-se em III Capítulos, que são:

O Capítulo I envolve os seguintes rendimentos: quotas-partes de multas (art. 95), títulos ao portador e taxas (art. 96), rendimentos de residentes ou domiciliados no estrangeiro (art. 97) e de exploração de películas cinematográficas estrangeiras (art.98). Esses rendimentos sujeitavam-se ao imposto de renda na fonte a alíquotas específicas.

O Capítulo II - Da retenção do Imposto determina, no art. 99, o momento em que compete à fonte reter o imposto referente aos rendimentos especificados nos arts. 95 e 96. E, no art. 100, o momento da retenção quanto aos rendimentos tratados nos arts. 97 e 98.

O Capítulo III - Do Recolhimento do Imposto disciplina a obrigatoriedade de recolher aos cofres públicos o imposto retido e o prazo desse recolhimento (arts. 101 e 102, respectivamente). E, em seu art. 103, espelha o seguinte ditame legal:

Art. 103. Se a fonte ou o procurador não tiver efetuado a retenção do imposto, responderá pelo recolhimento deste, como se o houvesse retido.

Reel

Dos dispositivos legais acima, pode-se constatar os seguintes fatos:

1 - No Decreto-lei nº 5.844, de 1943, ainda não havia sido instituído o regime de tributação de imposto na fonte sobre rendimentos do trabalho assalariado e não assalariado, que eram tributados tão-somente na declaração anual;

2 - Os artigos 95 a 98 do referido Decreto-lei contemplam quatro tipos de rendimentos que se sujeitavam ao imposto na fonte e não eram incluídos na declaração anual. Ou seja, embora não expressamente na lei, a incidência era de exclusividade de fonte;

3 - Na seqüência, tratando-se de rendimentos que sofriam a incidência de imposto de renda na fonte quando do pagamento ao beneficiário, sem que aqueles rendimentos se sujeitassem à tributação na declaração anual, sabiamente o legislador, no art. 103, instituiu a figura típica do responsável pelo imposto, caso não tivesse efetuado a retenção a que estava obrigado. Assim, em casos que tais, instituiu-se a figura do substituto, conforme defendido na doutrina.

É de notório conhecimento o disciplinamento do inciso III, do art. 97, do CTN, através do qual somente a lei pode estabelecer a definição de sujeito passivo.

Ocorre que, ao longo dos anos, o artigo 103 do Decreto-lei nº 5.844, de 1943, equivocadamente, vem constituindo matriz legal de artigo de Regulamento do Imposto de Renda, baixado por Decretos, os quais têm a função de tão-somente consolidar e regulamentar a legislação do imposto de renda. Assim, nos termos do art. 99 do CTN, "O conteúdo e o alcance dos decretos restringem-se aos das leis em função das quais sejam expedidos, ...".

Logo, não pode dispositivo regulamentar, baixado por Decreto, estender o conceito de sujeito passivo, no caso de responsável, onde a lei não o fez.

A responsabilidade, no caso da fonte pagadora obrigada a reter o imposto de renda, a título de redução daquele a ser apurado na Declaração de Ajuste Anual, se dá tão-somente dentro do próprio ano-base. Cabível, sem, contudo, pretender firmar posição, o entendimento de ser o ato de reter o imposto, na sistemática de antecipação, mera obrigação acessória.

Isto porque o fato de a fonte pagadora não efetuar a retenção do imposto na fonte, a título de antecipação, por mero equívoco ou mesmo omissão, não significa que o beneficiário do rendimento esteja desobrigado de incluir esses rendimentos entre aqueles sujeitos na declaração, pois, efetivamente, é ele o contribuinte.

Nesse sentido, vasta é a jurisprudência deste Colegiado e também a das demais Câmaras deste Conselho, competentes para julgar a matéria, podendo-se citar os seguintes Acórdãos 102-43.925, 104-12.238 e 106-11.335.

Pode-se, pois concluir, o equívoco quanto à eleição da fonte, como sujeito passivo (responsável-substituto), quando a retenção é, por lei, mera antecipação do devido na declaração, e a exigência se dá após o correspondente ano-base. Até porque, perante o órgão fiscalizador e julgador administrativo, em primeiro ou segundo grau, a pessoa física ou jurídica são os beneficiários dos rendimentos e, portanto, sujeito passivo/contribuinte na declaração de rendimentos. Daí a firme jurisprudência administrativa no sentido de se manter a exigência do imposto de renda apurado na declaração anual, decorrente da inclusão dos rendimentos que não sofreram a incidência na fonte.

A este respeito à própria Secretaria da Receita Federal fez publicar o Parecer Normativo SRF nº 01, de 24 de setembro de 2002, onde se aborda o tema, na mesma linha de pensamento deste Tribunal Administrativo. Qual seja: em se tratando de imposto retido na fonte no regime de antecipação, a responsabilidade do contribuinte é supletiva à do substituto tributário, que passa a ser excluído do pólo da sujeição passiva a partir da data para a entrega da declaração de rendimentos do beneficiário pessoa física, ou, após a data prevista para encerramento do período de apuração em que o rendimento for tributado, seja trimestral, mensal estimado ou anual, no caso de pessoa jurídica, conforme se depreende dos excertos abaixo transcritos:

Sujeição Passiva tributária em geral

2. Dispõe o art. 121 do CTN:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

(...).

4. A fonte pagadora, por expressa determinação legal, lastreada no parágrafo único do art. 45 do CTN, substitui o contribuinte em relação ao recolhimento do tributo, cuja retenção está obrigada a fazer, caracterizando-se como responsável tributário.

5. Nos termos do art. 128 do CTN, a lei, ao atribuir a responsabilidade pelo pagamento do tributo à terceira pessoa vinculada ao fato gerador da obrigação tributária, tanto pode excluir a responsabilidade do contribuinte como atribuir a este a responsabilidade em caráter supletivo.

6. A fonte pagadora é a terceira pessoa vinculada ao fato gerador do imposto de renda, a quem a lei atribui a responsabilidade de reter e recolher o tributo. Assim, o contribuinte não é o responsável exclusivo pelo imposto. Pode ter sua responsabilidade excluída (no regime de retenção exclusiva) ou ser chamado a responder supletivamente (no regime de retenção por antecipação).

(...).

Imposto retido como antecipação

11. Diferentemente do regime anterior, no qual a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto é exclusiva da fonte pagadora, no regime de retenção do imposto por antecipação, além da responsabilidade atribuída à fonte pagadora para a retenção e recolhimento do imposto de renda na fonte, a legislação determina que a apuração definitiva do imposto de renda seja efetuada pelo contribuinte, pessoa física, na declaração de ajuste anual, e, pessoa jurídica, na data prevista para o encerramento do período de apuração em que o rendimento for tributado, seja trimestral, mensal estimado ou anual.

Rod

Responsabilidade tributária na hipótese de não-retenção do imposto

12. Como o dever do contribuinte de oferecer os rendimentos à tributação surge tão-somente na declaração de ajuste anual, no caso de pessoa física, ou, na data prevista para o encerramento do período de apuração em que o rendimento for tributado, seja trimestral, mensal estimado ou anual, no caso de pessoa jurídica, ao se atribuir à fonte pagadora a responsabilidade tributária por imposto não retido, é importante que se fixe o momento em que foi verificada a falta de retenção do imposto: se antes ou após os prazos fixados, referidos acima.

13. Assim, se o fisco constatar, antes do prazo fixado para a entrega da declaração de ajuste anual, no caso de pessoa física, ou, antes da data prevista para o encerramento do período de apuração em que o rendimento for tributado, seja trimestral, mensal estimado ou anual, no caso de pessoa jurídica, que a fonte pagadora não procedeu à retenção do imposto de renda na fonte, o imposto deve ser dela exigido, pois não terá surgido ainda para o contribuinte o dever de oferecer tais rendimentos à tributação.

(...).

14. Por outro lado, se somente após a data prevista para a entrega da declaração de ajuste anual, no caso de pessoa física, ou, após a data prevista para o encerramento do período de apuração em que o rendimento for tributado, seja trimestral, mensal estimado ou anual, no caso de pessoa jurídica, for constatado que não houve retenção do imposto, o destinatário da exigência passa a ser o contribuinte. Com efeito, se a lei exige que o contribuinte submeta os rendimentos à tributação, apure o imposto efetivo, considerando todos os rendimentos, a partir das datas referidas não se pode mais exigir da fonte pagadora o imposto.

Penalidades aplicáveis pela não-retenção ou não pagamento do imposto

15. Verificada, antes do prazo para entrega da declaração de ajuste anual, no caso de pessoa física, ou, antes da data prevista para o encerramento do período de apuração em que o rendimento for tributado, seja trimestral, mensal estimado ou anual, no caso de pessoa jurídica, a não-retenção ou recolhimento do imposto, ou recolhimento do imposto após o prazo sem o acréscimo devido, fica a fonte pagadora, conforme o caso, sujeita ao pagamento do imposto, dos juros de mora e da multa de ofício estabelecida nos incisos I e II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996 (art. 957 do RIR/1999, conforme previsto no art. 9º da Lei nº 10.426, de 24 de abril de 2002, verbis:

(...).

16. Após o prazo final fixado para a entrega da declaração, no caso de pessoa física, ou, após a data prevista para o encerramento do período de apuração em que o rendimento for tributado, seja trimestral, mensal estimado ou anual, no caso de

Reaf

pessoa jurídica, a responsabilidade pelo pagamento do imposto passa a ser do contribuinte. Assim, conforme previsto no art. 957 do RIR/1999 e no art. 9º da Lei nº 10.426, de 2002, constatando-se que o contribuinte:

a) não submeteu o rendimento à tributação, ser-lhe-ão exigidos o imposto suplementar, os juros de mora e a multa de ofício, e, da fonte pagadora, a multa de ofício e os juros de mora;

b) submeteu o rendimento à tributação, serão exigidos da fonte pagadora a multa de ofício e os juros de mora.

As decisões prolatadas pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, tem-se manifestado, sistematicamente, no mesmo sentido, conforme se constata nas decisões abaixo:

Acórdão CSRF 01-03.661 – DOU 22/04/03:

IRF – ANTECIPAÇÃO DO DEVIDO NA DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL – FALTA DE RETENÇÃO – RESPONSABILIDADE DA FONTE PAGADORA – Constatada pelo Fisco a ausência de retenção do Imposto de Renda na Fonte, a título de antecipação do imposto devido na Declaração de Ajuste Anual, após o término do ano-calendário, incabível a constituição do crédito tributário mediante o lançamento de Imposto de Renda na Fonte na pessoa jurídica pagadora dos rendimentos. O lançamento a título de imposto de renda, se for o caso, deverá ser efetuado em nome do contribuinte, o beneficiário do rendimento.

Acórdão CSRF 01-04.565 – DOU 12/08/03:

IRF – RESPONSABILIDADE – Nas hipóteses de falta de retenção e recolhimento do IR Fonte como antecipação do devido no ajuste anual da pessoa jurídica, o tributo só pode ser exigido da fonte até o fim do ano base, cabendo a partir daí a exigência na pessoa física beneficiária, eleita pela lei como contribuinte e que deveria incluir os rendimentos em sua declaração, (Dec. Lei 5.844/43 arts. 76, 77 e 103, Lei n 8.383/91 arts. 8º, 11, 13, § único e 15 inc. II).

Acórdão CSRF 01-03.775 – DOU 04/07/03:

IRF – ANTECIPAÇÃO DO DEVIDO NA DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL – FALTA DE RETENÇÃO – RESPONSABILIDADE DA FONTE PAGADORA – Constatada pelo Fisco a ausência de retenção do Imposto de Renda na Fonte, a título de antecipação do imposto devido na Declaração de Ajuste Anual, após o término do ano-calendário, incabível a constituição do crédito tributário mediante o lançamento de Imposto de Renda na Fonte na pessoa jurídica pagadora dos rendimentos. O lançamento, a título de imposto de renda se for o caso, deverá ser efetuado em nome dos contribuintes, beneficiários, sobretudo se, sendo estes diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, os benefícios resultaram de atos praticados com excesso de poderes

Real

ou infração de lei, contrato social ou estatutos (CTN, artigos 135, 137, I e II, e 14).

Assim sendo, não tem sentido a argumentação do suplicante para que se exija da fonte pagadora o imposto em questão, já que o mesmo representa simples antecipação do tributo devido pelo suplicante envolvido e o lançamento ocorreu depois de encerrado o período de apuração em que o rendimento deveria ser tributado.

Ademais, matéria já pacificada no âmbito administrativo, razão pela qual o Presidente do Primeiro Conselho de Contribuintes, objetivando a condensação da jurisprudência predominante neste Conselho, conforme o que prescreve o art. 30 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes (RICC), aprovado pela Portaria MF nº 55, de 16 de março de 1998, providenciou a edição e aprovação de diversas súmulas, que foram publicadas no DOU, Seção I, dos dias 26, 27 e 28 de junho de 2006, vigorando para as decisões proferidas a partir de 28 de julho de 2006.

Para o caso dos autos (falta de retenção de IRRF) aplica-se a Súmula 1º CC nº 12: “Constatada a omissão de rendimentos sujeitos à incidência do imposto de renda na declaração de ajuste anual, é legítima a constituição do crédito tributário na pessoa física do beneficiário, ainda que a fonte pagadora não tenha procedido à respectiva retenção”.

Quanto à questão da legalidade da exigência da multa de ofício sobre o valor do imposto, entendo que a razão esta com o suplicante, pelos motivos abaixo expostos.

Quanto ao mérito da discussão, os autos dão provas de que, o suplicante é realmente o sujeito passivo do tributo reclamado nestes autos, independentemente de ter havido ou não a retenção na fonte. Entretanto, fica claro pela contabilidade do Banco que houve distribuição de dividendos, sem incidência de Imposto de Renda na fonte.

Assim, por força do protesto interposto pelo suplicante, é indiscutível e inatacável que o contribuinte, utilizando-se das informações prestadas pelo Banco, considerou, nos anos-calendário 2000 e 2001, os valores recebidos na condição de dividendos (distribuição de lucros), como não-tributáveis, sendo induzido a erro escusável no preenchimento de sua Declaração de Ajuste Anual.

É de se admitir, que o suplicante agiu de boa fé ao utilizar-se das informações prestadas pela fonte pagadora (Banco Araucária), motivo porque, invocando os princípios da legalidade e da justiça fiscal, entendo que não lhe deve ser imputada a multa de ofício. Aliás, nesta vertente, vem decidindo esta Corte de Julgamento, a exemplo das decisões prolatadas nos Acórdãos n.º s 104-17.289, 104-16.923, 104-16.925, 104.17.270, 104.17.126, 104-17.135, 104-17.255, 104-17.084, 102-45.588 e 104-17.256 da lavra de ilustres e dignos Conselheiros deste Conselho, dos quais transcrevo, de forma exemplificativa, a ementa do Acórdão 102-45.588.

“MULTA DE OFÍCIO – COMPROVANTE DE RENDIMENTOS PAGOS OU CREDITADOS EXPEDIDO PELA FONTE PAGADORA – DADOS CADASTRAIS – EXCLUSÃO DE RESPONSABILIDADE – Tendo a fonte pagadora informado no Comprovante de Rendimentos Pagos ou Creditados que os rendimentos decorrentes de passivos trabalhistas deferidos em sentença judicial são isentos e não tributáveis e considerando que o lançamento foi efetuado com base nos dados cadastrais espontaneamente declarados pelo sujeito passivo da obrigação tributária que, induzido pelas informações prestadas pela fonte pagadora, incorreu em erro escusável e involuntário no preenchimento da Declaração de Ajuste Anual, incabível a

imputação da multa de ofício, sendo de se excluir sua responsabilidade pela falta cometida.”

Os autos não deixam dúvidas de que, o contribuinte foi induzido a erro pela fonte pagadora, a qual informou serem isentos ou não tributáveis, os valores recebidos, o que levou a não declará-los em suas Declarações de Ajuste Anual dos respectivos exercícios. Assim, entendo que deve ser exigido do contribuinte tão somente o imposto e os encargos de mora, dispensando-o do recolhimento da multa de ofício, tendo em vista não ter ele agido de forma dolosa ou mesmo culposa na presente omissão.

Diante do conteúdo dos autos e pela associação de entendimento sobre todas as considerações expostas no exame da matéria e por ser de justiça, voto no sentido de excluindo a multa de ofício, por erro escusável, acolher a arguição de decadência para declarar extinto o direito da Fazenda Nacional constituir o crédito tributário relativo ao ano-calendário de 2000 c, no mérito, negar provimento ao recurso.


NELSON MALLMANN