



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10166.000046/2001-89
Recurso nº. : 132.881
Matéria : IRPF - EX.: 1999
Recorrente : JOSÉ MOURA ROCHA
Recorrida : 4ª TURMA/DRJ em BRASÍLIA - DF
Sessão de : 13 DE AGOSTO DE 2003
Acórdão nº. : 102-46.081

IRPF - IMPOSTO DE RENDA NA FONTE NO REGIME DE ANTECIPAÇÃO - NÃO RETENÇÃO PELA FONTE PAGADORA - RESPONSABILIDADE DO CONTRIBUINTE PELO IMPOSTO DEVIDO APÓS O TÉRMINO DO PRAZO PARA ENTREGA DA DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL - LANÇAMENTO PROCEDENTE

1. A falta de retenção pela fonte pagadora do imposto de renda sobre rendimentos do trabalho não-assalariado (honorários advocatícios), no regime de antecipação, não exonera o beneficiário e titular dos rendimentos, sujeito passivo direto da obrigação tributária, de incluí-los, para fins de **tributação**, na Declaração de Ajuste Anual, na qual somente poderá ser deduzido o imposto **retido** na fonte ou o **pago** (Lei nº 9.250, de 1995, arts. 7º, 8º, 11 e 12).

2. Após o término do prazo para entrega da Declaração de Ajuste Anual, tem amparo na legislação supracitada, o lançamento do imposto com base na Declaração de Ajuste Anual da pessoa física beneficiária e titular da disponibilidade jurídica e econômica da renda, cujo imposto não foi retido pela fonte pagadora, exceto no regime de tributação exclusiva na fonte.

Preliminar rejeitada.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por JOSÉ MOURA ROCHA.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, REJEITAR a preliminar de nulidade, e, no mérito, pelo voto de qualidade, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencido o Conselheiro Ezio Giobatta Bernardinis quanto a preliminar e quanto ao mérito, vencidos os Conselheiros Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira, Ezio Giobatta Bernardinis, Geraldo Mascarenhas Lopes Cançado Diniz e Maria Goretti de Bulhões Carvalho.



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

Processo nº. : 10166.000046/2001-89

Acórdão nº. : 102-46.081

ANTONIO DE FREITAS DUTRA
PRESIDENTE

JOSÉ OLESKOVICZ
RELATOR

FORMALIZADO EM: 11 SET 2003

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros NAURY FRAGOSO TANAKA e MARIA BEATRIZ ANDRADE DE CARVALHO.



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

Processo nº. : 10166.000046/2001-89

Acórdão nº. : 102-46.081

Recurso nº. : 132.881

Recorrente : JOSÉ MOURA ROCHA

RELATÓRIO

Contra o contribuinte foi lavrado, em 23/10/2000, auto de infração (fls. 36 a 40) para exigir um crédito tributário no montante de R\$ 865.902,84, sendo R\$ 377.036,86 de imposto de renda pessoa física (suplementar), R\$ 282.777,64 de multa de ofício passível de redução e R\$ 206.088,34 de juros de mora calculados até o mês de novembro de 2000.

Das infrações apuradas somente é objeto do recurso a glosa de R\$ 422.262,48 (fl. 217), considerado como imposto de renda retido na fonte sobre os honorários de R\$ 1.535.499,93, recebidos do Estado de Alagoas como ônus da sucumbência (fls. 02, 38 e 62).

Apesar de o contribuinte ter declarado que os honorários relativos ao ônus da sucumbência recebidos no ano de 1997 foram no montante de R\$ 1.535.499,93 (fl. 62), nos autos consta o recebimento de R\$ 1.525.353,53, conforme demonstrado no quadro abaixo, tendo em vista que a sucumbência corresponde a 10% dos pagamentos efetuados pelo Estado de Alagoas a seus clientes. A diferença de R\$ 10.146,40, possivelmente refere-se a parte dos honorários contratuais de 2,5% (fl. 160), recebidos dos expropriados, que totalizam, no ano de 1997, a importância de R\$ 381.338,38, do qual apenas essa inexpressiva parcela parece ter sido oferecida a tributação na respectiva declaração de ajuste anual, juntamente com os honorários decorrentes da sucumbência, quando deveria a totalidade dos honorários contratuais ter sido tributada pelo "carnê-leão" (Lei nº 7.713, de 1988, art. 8º).



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 10166.000046/2001-89

Acórdão nº. : 102-46.081

Mês	Processo-fl.	Pagamentos-R\$	Sucumbência-R\$
Janeiro	142	1.500.000,00	150.000,00
Fevereiro	142	2.375.804,00	237.580,04
Março	142	240.668,95	24.066,89
Março	142	240.668,95	24.066,89
Março	142	240.668,95	24.066,89
Março	142	931.790,00	93.179,00
Março	142	240.668,95	24.066,89
Março	142	240.668,95	24.066,89
Março	142	240.668,95	24.066,89
Abril	142	2.375.804,00	237.580,04
Maio	142	2.375.804,00	237.580,04
Junho	142	2.375.804,00	237.580,04
Julho	156	1.100.321,60	110.032,16
Julho	34	774.193,77	77.419,37
Total		15.253.535,37	1.525.353,53

O Fisco glosou o imposto de renda lançado como retido na fonte com a seguinte fundamentação (fl. 38):

“O declarante, apesar de ter apresentado vários documentos ref. ao proc. 29347, movido por Laércio M. A. Monteiro e outros contra o Est. de Alagoas (Precatório 101/80) não comprovou a retenção do vr. deduzido a título de IRRF sobre honorários recebidos referentes a essa ação. Devidamente intimada (Int. 1293/00), a Sec. da Fazenda de Alagoas – Ofício GSF/197/2000020 - nos informou que **não houve retenção de IRRF, muito menos recolhimento**, porque os valores pagos aos reclamantes foram retirados pela Justiça diretamente das contas correntes do Est. Alagoas, através de mandado de seqüestro. Conclui-se assim que o valor deduzido a título de IRRF deve ser glosado, pois é inadmissível a compensação de imposto não retido e o fato de não ter havido retenção não desobriga o contribuinte de pagar o imposto devido. Enq. Legal: artigos 7, 8, 11 e art. 12, inciso V da Lei 9250/95; art. 55 da Lei 7.450/85 e art. 722 do RIR/99, aprovado pelo Decreto nº 3000/99”. (g.n.).

A Secretaria de Fazenda do Estado de Alagoas informou que não efetuou qualquer pagamento diretamente ao contribuinte em decorrência do precatório 101/80 (fl. 202), bem assim que (fl. 136):



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

Processo nº. : 10166.000046/2001-89

Acórdão nº. : 102-46.081

“- **Não houve**, por parte da Secretaria da Fazenda, **retenção** do Imposto de Renda na Fonte, haja vista que a Justiça retirou os valores diretamente das contas correntes do Estado no Banco do Brasil;

- **Não houve recolhimento**, já que não houve retenção;

- Se houve ônus de sucumbência, não foi pago pela Fazenda, pelos mesmos motivos expostos acima.” (g.n.).

Em sua impugnação o contribuinte diz que essa quantia corresponde a **honorários profissionais por ele recebidos** na condição de advogado e patrono de Laércio Madson Amorim Monteiro e outros em ação de desapropriação movida contra eles pelo Estado de Alagoas, perante a 8ª Vara Cível de Maceió e que a impugnação concentrar-se-á na glosa dos R\$ 422.262,48, considerado como imposto de renda retido na fonte na declaração de ajuste anual (fl. 02).

Diz também que não é verdade que tais valores foram retirados pela Justiça dos cofres do Estado de Alagoas, de modo que o digno agente fiscal foi, nesse ponto, induzido a erro por quem deu a informação pelo Estado. Informa que chegou a ocorrer, de fato, ajuizamento de medida de seqüestro, mas ela não foi levada adiante porque o Estado de Alagoas e os desapropriados logo fizeram transação (acordo), em razão do que o Estado fez um total de 25 pagamentos a Laércio Monteiro, 23 dos quais via crédito em conta corrente, por ordem de saque especial, ordem essa transmitida pelo Estado, por óbvio, e até com emissão de cheque (fl. 03). Assim, uma vez que os pagamentos em questão foram centralizados pelo Estado de Alagoas para recebimento por uma das pessoas físicas expropriadas (Laércio Monteiro), coube a ela fazer ao impugnante a entrega dos valores que lhe cabia, devidos pelo Estado, parte sucumbente no processo judicial (fl. 04).

A propósito de sanar o que chama de “flagrante incongruência nas informações prestadas pela Secretaria de Fazenda do Estado de Alagoas” o contribuinte requereu a realização de **diligência**, consubstanciada na expedição de



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

Processo nº. : 10166.000046/2001-89
Acórdão nº. : 102-46.081

ofício à referida Secretaria, com cópia dos documentos que relaciona, requisitando esclarecimentos sobre o modo de cumprimento da obrigação de pagamento da verba devida ao Impugnante e, se deferida a diligência e apresentados os esclarecimentos, a reabertura do prazo para impugnação, em respeito ao devido processo legal e à garantia constitucional de ampla defesa (fl. 221).

Consigna também que de acordo com o art. 792 do RIR/94, o imposto de renda incidente sobre rendimento pago em cumprimento de decisão judicial tem de ser retido na fonte, pela pessoa jurídica obrigada ao pagamento, no momento em que, por qualquer forma, o rendimento se torne disponível para o beneficiário. Entende que se a fonte não reteve, nem por isso deixou de estar legalmente obrigada ao recolhimento, segundo o art. 919 do RIR/94. (fl. 05). Nessa hipótese, segundo o impugnante, a fonte ficaria sujeita ao pagamento de multa, além de juros de mora pelo atraso, calculados sobre o valor do imposto que deveria ter sido retido, sem obrigatoriedade de recolhimento deste (fls. 05/06). Cita acórdão do Superior Tribunal de Justiça a respeito do substituto tributário que entende que daria amparo à sua tese de responsabilidade exclusiva da fonte pagadora pela retenção e recolhimento do imposto de renda.

A propósito da destinação constitucional da arrecadação do imposto de renda incidente na fonte sobre rendimentos pagos pelos Estados, assim se manifesta o impugnante (fl. 08):

“28. Nos termos do art. 150, I, da Constituição Federal, pertence aos Estados, Municípios e ao Distrito Federal o produto da arrecadação do imposto incidente na fonte sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e, até, pelas fundações que instituíam.

29. Por conseguinte, o imposto que se pretende arrecadar do impugnante não se destina aos cofres da União, mas ao próprio Estado de Alagoas, o que significa dizer que o fisco federal vem atuar, no caso, como agente arrecadador para um ente que, ainda por cima, parece não estar agindo com um mínimo de disciplina



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

Processo nº. : 10166.000046/2001-89

Acórdão nº. : 102-46.081

fiscal. Ou seja: o que se vê é um órgão da Secretaria da Receita Federal prestando serviço gracioso em favor de sujeito passivo relapso, o qual, se depender da Receita Federal, verá cair do céu quantia não desprezível como prêmio da sua desídia, do seu desprezo pela lei que o manda cumprir obrigação e que ele não cumpre.

30. Se tem o impugnante que pagar, agora, o imposto do seu bolso, então o delito (para dizer o menos) compensa. Isso é mais que um prêmio para o infrator: é um estímulo para que a infração se repita, se perpetue, e a partir daí vai ser um passo até que os entes federados decidam de vez que têm na Receita Federal um inocente útil a postos para exigir de terceiros o que os entes estão legalmente obrigados a fazer e não fazem.

31. Trata-se, antes de tudo, de uma iniquidade que o fisco federal não está obrigado a endossar.

32. Uma vez que a legislação tributária manda que o imposto de renda seja exigido da fonte pagadora do rendimento, a exigência torna-se tanto mais de rigor na medida em que a fonte seja – como é o caso – também aquela que, já então como credora do fisco federal, vai exigir dele o mesmo imposto.

33. Assim, já ou pelo menos nessa hipótese não faz o menor sentido que o fisco federal se imponha o papel de exigir de terceiro a prestação tributária que logo em seguida vai reverter em benefício da própria fonte pagadora do rendimento.”

Alega, portanto, que o fisco estadual seria credor e devedor do valor desse tributo e que, por isso, essa relação tributária deveria ser extinta nos termos do art. 1009 do Código Civil Brasileiro, nos seguintes termos (fls. 09/10):

“35. Acima é mencionado que a fonte, Estado da Federação, é credora com direito de receber do fisco federal a integralidade do imposto de renda sobre rendimento pago a pessoa física. Ao mesmo tempo, ela é devedora na condição de sujeito passivo responsável pela retenção e pelo recolhimento de um imposto que nos termos estritos da legislação tributária, incide “na fonte”.

36. Por conseguinte, nessa leitura ocorre que, a um só tempo, o Estado de Alagoas apresenta-se como credor e devedor do fisco federal. De acordo com disposição do Código Civil Brasileiro,



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

Processo nº. : 10166.000046/2001-89

Acórdão nº. : 102-46.081

obrigações pecuniárias recíprocas das mesmas partes se extinguem de modo automático e pleno por compensação, pelo valor equivalente (artigo 1009). Compensados o crédito e o débito, não há o que uma das partes tenha para cobrar seja da outra, seja de terceiro, com respeito ao valor em questão, de modo que fica sem objeto a exigência quanto ao pagamento desse mesmo valor que se faz ao impugnante através do auto de infração.

37. Faça-se uma outra leitura do quadro. Acima se aponta que o Estado de Alagoas, na condição de fonte pagadora de rendimento sujeito à incidência de imposto de renda “na fonte”, tornou-se devedor do tributo, o qual, depois de transitar pelo fisco federal, tem de retornar para o mesmo Estado, titular da quantia respectiva por comando constitucional. Isto significa dizer que o Estado tornou-se, ao mesmo tempo, credor de uma quantia cujo desembolso inicial tem de ser feito por ele próprio. Nesse caso, o Estado se apresenta já então como credor e devedor dele mesmo.

38. Voltando ao Código Civil, e conforme disposto no seu artigo 1.049, “Extingue-se a obrigação, desde que na mesma pessoa se confundam as qualidades de credor e devedor”. Veja-se, pois, que também por essa leitura é certo que a obrigação tributária em causa fica extinta, não havendo, assim, o que cobrar de terceiro; no caso, o impugnante.”

Ao final o impugnante manifesta o seu entendimento de que o lançamento, pelas razões que expôs, seria indevido e deveria ser cancelado, inclusive porque não haveria imposto a cobrar, porque o Estado de Alagoas seria credor e devedor desse tributo, circunstância que faria com que essa relação tributária fosse extinta pelo instituto da compensação previsto no Código Civil.

A Delegacia de Julgamento em Brasília/DF, por unanimidade de votos julgou procedente o lançamento (fls. 239/247), por considerar que *“a falta de retenção pela fonte pagadora dos rendimentos não isenta o contribuinte de Imposto de Renda do seu pagamento, porque a fonte não o substitui, sendo mera responsável subsidiária pela retenção e antecipação do recolhimento. O contribuinte tem relação pessoal e direta com a situação que constitui o fato gerador, isto é sujeição passiva direta, enquanto o responsável tem sujeição passiva indireta.”*



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

Processo nº. : 10166.000046/2001-89
Acórdão nº. : 102-46.081

Sobre o imposto de renda que deve ser retido na fonte a título de antecipação do imposto a ser apurado na declaração de ajuste anual, a DRJ salientou, *verbis* (fl. 246):

“15. O IRRF na realidade é uma antecipação do Imposto de Renda devido na declaração de ajuste, com está definido na legislação de regência. Desnecessário dizer que para que haja compensação torna-se imprescindível que tenha havido, pelo menos, o desconto nos rendimentos do contribuinte. Deve-se ter presente a definição de contribuinte tal qual consta no art. 121, parágrafo único, I, do CTN.

16. A reivindicação do contribuinte de transferir a outrem sua responsabilidade pelo pagamento do imposto não encontra supedâneo na lei. Estabelece o art. 43 do CTN que o Imposto de Renda tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda e de proventos de qualquer natureza que gerem acréscimos patrimoniais. Inegável o incremento do patrimônio do requerente em decorrência do pagamento que lhe foi efetuado, a título de honorários advocatícios. Houve a subsunção do fato (imponível) à norma legal. Não há como o impugnante esquivar-se do cumprimento de sua obrigação tributária. No campo da hermenêutica jurídica é cediça a noção de que a interpretação que conduz a resultado absurdo deve ser afastada.

17. O suplicante recebeu seus honorários advocatícios sem ter sofrido nenhum ônus de desconto a título de IRRF. Como se verifica, é totalmente descabida e contrária ao bom senso sua pretensão de buscar compensar o valor correspondente ao IRRF que deveria ter sido descontado dos seus honorários pela fonte pagadora (mas que não foi), com o Imposto de Renda devido em sua DIRPF/1998.”

Por último, a propósito do pedido de diligência, a DRJ ressalta “*ser irrelevante ao Fisco identificar quem realmente efetuou o pagamento dos honorários advocatícios, inclusive sucumbência, ao contribuinte, se aquele Ente da Federação ou os autores da ação contida no processo n. 29.437 (Precatório n. 101/80), em tramitação na Justiça Estadual*”. (fl. 246).



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

Processo nº. : 10166.000046/2001-89

Acórdão nº. : 102-46.081

Da decisão da DRJ o contribuinte recorre ao Conselho de Contribuintes, reiterando os argumentos apresentados na impugnação, em especial o de que os rendimentos correspondem a honorários de sucumbência recebidos pelo recorrente na condição de advogado e patrono de Laércio Madson Amorim Monteiro e outros em ação de desapropriação movida pelo Estado de Alagoas, perante a 8ª Vara Cível de Maceió e que, no âmbito do processo judicial, por força de sentença, os honorários em causa tornaram-se devidos nos termos do art. 20 do Código de Processo Civil (sucumbência). Registra que o Estado de Alagoas fez acordo e pagou as quantias devidas, inclusive honorários de sucumbência do recorrente, cujo valor foi entregue a uma das pessoas físicas expropriadas (Laércio Monteiro), que o repassou ao recorrente (fl. 256).

Alega que houve erro de eleição, pelo fisco, do sujeito passivo da obrigação tributária, por entender que a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto é da fonte pagadora, no caso, o Estado de Alagoas, citando e discorrendo sobre artigos do RIR/94 e do CTN (fls. 258/261), sobre a doutrina (fls. 265/266) e sobre a jurisprudência dos Tribunais e do Conselho de Contribuintes (fls. 266/274).

Registra que a norma contida no art. 796 do RIR/94 (art. 725 do RIR/99) não consubstancia faculdade aberta ao Fisco de optar entre o reajustamento do rendimento, para exigir o imposto da fonte pagadora, ou a cobrança do imposto diretamente do próprio contribuinte, e que a lei tributária não contempla qualquer mecânica de cobrança do contribuinte pelo imposto não recolhido em situações da espécie, em contraste com o que faz com relação à fonte pagadora (fl. 264).

Diz, ainda, que o recorrente cumpriu a obrigação que lhe cabia, qual seja, a de consignar na sua declaração de ajuste relativa ao ano-base de 1997 o pagamento dos honorários recebidos, bem como o montante devido a título de imposto de renda na fonte sobre os referidos rendimentos (fl. 264).



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

Processo nº. : 10166.000046/2001-89

Acórdão nº. : 102-46.081

Reitera também a tese de que a obrigação tributária em causa estaria extinta, por razão ligada à titularidade sobre o produto de sua arrecadação, que, de acordo com o disposto nos artigos 157, I, e 158, I, da Constituição Federal, bem como do art. 921 do RIR/94 (art. 868 do RIR/99), pertence aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios (fl. 274).

Diz que o imposto que se pretende arrecadar do recorrente, por conseguinte, não se destinaria aos cofres da União, mas ao próprio Estado de Alagoas, o que significa que o fisco federal vem atuando, no caso, como agente arrecadador para um ente que deixou de observar sua obrigação legal. Essa particularidade, segundo o recorrente, faria com que o Estado de Alagoas seja credor, com direito de receber do fisco federal a integralidade do imposto em questão, e, ao mesmo tempo, devedor, na condição de sujeito passivo responsável pela sua retenção e recolhimento (fl. 275).

Nestas condições, entende o recorrente que de acordo com o art. 1.009 do Código Civil estaria extinta a obrigação tributária, pois obrigações pecuniárias recíprocas das mesmas partes se extinguem de modo automático e pleno por compensação, pelo valor equivalente. Assim, compensados o crédito e o débito, não haveria o que uma das partes cobrar seja da outra, seja de terceiro, com respeito ao valor em questão (fl. 275).

Em face do exposto, o recorrente requer que:

a) seja declarada a nulidade da decisão recorrida em razão de cerceamento de defesa, inversão do ônus da prova, erro de fato e, portanto, do descumprimento dos pressupostos indispensáveis à constituição do crédito tributário, determinando a devolução dos autos à DRJ para realização das **diligências** requeridas pelo recorrido e indeferidas pela DRJ, após o que deverá ser conferido a esse último nova oportunidade de manifestação; ou



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

Processo nº. : 10166.000046/2001-89

Acórdão nº. : 102-46.081

b) no mérito, seja julgado totalmente improcedente o auto de infração, cancelando-se integralmente os créditos tributários por meio dele constituídos, por entender que teria demonstrando a inexistência de responsabilidade do recorrente pelo recolhimento do imposto de renda que deixou de ser retido na fonte pelo Estado de Alagoas.

Ao final, ressalva que, caso o Conselho de Contribuintes julgue, como é forçoso, suficientes os elementos dos autos para pronunciamento favorável ao recorrente em relação ao mérito, deve ser superada a nulidade e julgado procedente o presente recurso, nos termos do art. 249, § 2º, do Código de Processo Civil, protestando pela sustentação oral do presente recurso.

É o Relatório.



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

Processo nº. : 10166.000046/2001-89

Acórdão nº. : 102-46.081

VOTO

Conselheiro JOSÉ OLESKOVICZ, Relator

O recurso (fls. 255/277), apresentado em 13/08/2002 (fl. 255), é tempestivo, tendo em vista que foi interposto dentro do prazo legal de 30 dias da intimação da decisão da DRJ, que ocorreu em DRJ em 12/07/2002 – sexta-feira (fl. 250-verso).

Às fls. 279 consta a apresentação, para fins do arrolamento exigido pelo § 2º, do art. 33, do Decreto nº 70.235, de 06/03/1972, com a redação dada pelo art. 32 da Lei nº 10.522, de 19/07/2002, de aplicação financeira junto ao Bank Boston, no montante de R\$ 280.000,00, valor que o recorrente ressalta que é superior a 30% da exigência fiscal definida na decisão recorrida, na data da apresentação do recurso, em 13/08/2002 (fl. 255).

A autoridade preparadora, entretanto, negou seguimento ao recurso (fl. 281), expedindo carta de cobrança do débito (fl. 282), por entender que o arrolamento de bens e direitos, de acordo com o § 2º, do art. 33, do Decreto nº 70.235/1972, alterado pelo art. 32 da MP nº 2.176-79/2001, deveria ser de valor igual ou superior à exigência fiscal, que, em 05/09/2002 (fl. 280) totalizava R\$ 1.045.749,41, anotando que os direitos apresentados para arrolamento correspondiam apenas 26,78% desse valor (fl. 281).

O recorrente, tomando ciência dessa decisão em 16/09/2002 (fl. 282-verso), apresenta, em 26/09/2002 (fl. 286) recurso administrativo (fls. 286/296), registrando que, no caso, deveria ter sido observada a nova redação dada ao § 2º, do art. 33, do Decreto nº 70.235/1972, pela Lei nº 10.522, de 19/07/2002, segundo a qual o valor do arrolamento de bens e direitos deve ser equivalente a 30% da exigência fiscal definida na decisão. Requer, ainda, que a atualização do débito seja



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

Processo nº. : 10166.000046/2001-89

Acórdão nº. : 102-46.081

feita até a data da apresentação do recurso voluntário (13/08/2002) e não até a data do seu exame de admissibilidade (05/09/2002). Junto com o recurso administrativo apresenta cópia de decisão judicial (fls. 297/298) concedendo liminar em mandado de segurança para determinar *“que o recurso seja conhecido independentemente de outras garantias além da oferecida pelo impetrante”*.

Em face do exposto, verifica-se que o recurso preenche os pressupostos de admissibilidade, tanto pelas razões administrativas apresentadas como pela determinação judicial, razão pela qual dele conheço.

O processo contém questão preliminar, na qual o recorrente alega a nulidade da decisão da DRJ por suposto cerceamento do direito de defesa, inversão do ônus da prova, erro de fato e descumprimento dos pressupostos indispensáveis à constituição do crédito tributário, pedindo a devolução dos autos para realização das **diligências** requeridas para esclarecimento a respeito da forma e natureza dos pagamentos que lhe foram efetuados e a reabertura de prazo para manifestação sobre o resultado (fl. 277).

A diligência seria para esclarecer sobre divergência entre o recorrente e a Secretaria de Fazenda do Estado de Alagoas a respeito da fonte pagadora e da natureza dos rendimentos ora tributados.

O contribuinte, em sua impugnação, registra que os rendimentos objeto do auto de infração são honorários profissionais, por ele recebidos da Secretaria de Fazenda do Estado de Alagoas, na condição de advogado e patrono de Laércio Madson Amorim Monteiro e outros em ação de desapropriação movida perante a 8ª Vara Cível de Maceió contra o Estado de Alagoas, a quem competia reter o imposto de renda na fonte (fl. 02).

A Secretaria de Fazenda do Estado de Alagoas, por sua vez, informa que não efetuou qualquer pagamento diretamente ao contribuinte em



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

Processo nº. : 10166.000046/2001-89

Acórdão nº. : 102-46.081

decorrência do precatório 101/80, porque a Justiça teria retirado os valores diretamente das contas correntes do Estado no Banco do Brasil, e que, por isso, não houve retenção do Imposto de Renda na Fonte, bem assim que, se houve ônus de sucumbência, pelos motivos expostos, não foi pago pela Fazenda (fl. 136).

O recorrente afirma que não é verdade que tais valores foram retirados pela Justiça dos cofres do Estado de Alagoas, de modo que o digno agente fiscal, nesse ponto, foi induzido a erro por quem deu a informação pelo Estado. Informa, ainda, que chegou a ocorrer, de fato, ajuizamento de medida de seqüestro, mas ela não foi levada adiante porque o Estado de Alagoas e os desapropriados logo fizeram transação (acordo), em razão do que o Estado fez um total de 25 pagamentos a Laércio Monteiro, 23 dos quais via crédito em conta corrente, por ordem de saque especial, ordem essa transmitida pelo Estado, por óbvio, e até com emissão de cheque (fl. 03). Assim, uma vez que os pagamentos em questão foram centralizados pelo Estado de Alagoas para recebimento por uma das pessoas físicas expropriadas (Laércio Monteiro), coube a ela fazer ao impugnante a entrega dos valores que lhe cabia, devidos pelo Estado, parte sucumbente no processo judicial (fl. 04).

A propósito de sanar o que chama de “flagrante incongruência nas informações prestadas pela Secretaria de Fazenda do Estado de Alagoas” o recorrente requereu à DRJ a expedição de ofício à referida Secretaria, com cópia dos documentos que relaciona, requisitando esclarecimentos sobre o modo de cumprimento da obrigação de pagamento da verba que lhe era devida e, se deferida a **diligência** e apresentados os esclarecimentos, a reabertura do prazo para impugnação, em respeito ao devido processo legal e à garantia constitucional de ampla defesa (fl. 221).

A DRJ não acatou o pedido de diligência por entender que “*não existem dúvidas a respeito da regularidade da lavratura do Auto de Infração, pelo que se verifica ser improcedente o requerimento do impugnante para que seja*



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

Processo nº. : 10166.000046/2001-89

Acórdão nº. : 102-46.081

expedido à Secretaria da Fazenda do Estado de Alagoas para a obtenção de informações conforme requerido". (fl. 247).

O pedido de diligência deve-se ao fato de o recorrente entender que nos autos não existiriam informações ou documentos suficientes para definir se os honorários profissionais foram pagos pelas pessoas físicas contratantes dos serviços advocatícios, quando seria inequívoca a sua responsabilidade pelo recolhimento do imposto devido, mediante "carnê-leão" (Lei nº 7.713, de 1988, art. 8º), ou pelo Estado de Alagoas, como ônus de sucumbência, hipótese em que competiria ao referido Estado a retenção e o recolhimento do imposto.

Com base nas alegações da defesa, presume-se que a diligência foi requerida pelo fato de o Fisco ter lavrado o auto de infração contra o contribuinte, titular da disponibilidade econômica da renda (CTN, art. 45) e não contra a fonte pagadora. Conforme se demonstrará adiante, o Fisco assim procedeu, não por dúvidas quanto à fonte pagadora e a natureza dos rendimentos, mas por julgar que, em casos da espécie, após o término do prazo para a entrega da declaração de ajuste anual, a responsabilidade pelo pagamento do tributo é do contribuinte.

Compulsando os autos, verifica-se que assiste razão à DRJ quanto ao indeferimento da diligência, tendo em vista que no processo constam cópias de documentos contendo todas as informações necessárias ao deslinde da questão, a saber:

a) da decisão da 15ª Vara da Justiça do Estado de Alagoas, de 27/02/1991, que homologa os cálculos do precatório e determina o pagamento dos honorários advocatícios do recorrente (fls. 170/171 e 199);

b) do mandado do Tribunal de Justiça do Estado de Alagoas, de 13/06/1996, determinando o seqüestro em pecúnia ou títulos da quantia necessária ao pagamento do precatório (fls. 137/141);



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

Processo nº. : 10166.000046/2001-89

Acórdão nº. : 102-46.081

c) do instrumento de acordo celebrado em 29/08/1996 entre o Estado de Alagoas e os titulares do precatório para pagamento parcelado do precatório (fls. 178/181), bem assim do aditivo de 08/11/1996 (fls. 182/183), da respectiva homologação judicial (fl. 184) e do despacho do Tribunal de Justiça do Estado de Alagoas determinando que fosse oficiado o Banco do Brasil sobre esses documentos (fl. 188);

d) do contrato de prestação de serviço de advocacia com os expropriados (fls. 195/196);

e) do Ofício GSF – 333/99.0.03, de 15/06/1999, da Secretaria de Fazenda do Estado de Alagoas informando que não efetuou qualquer pagamento diretamente ao recorrente em decorrência do precatório n. 101/80 (fl. 202);

f) do requerimento do Estado de Alagoas, datado de 28/02/1997, pedindo a homologação das condições de pagamento do precatório convencionadas entre as partes, onde consta que o Banco do Brasil promoveria a retenção dos valores pertinentes às parcelas fixadas, à conta dos repasses, ao Estado de Alagoas, vinculados ao Fundo de Participação dos Estados, com a direta transferência, pela mesma instituição financeira, à conta nela mantida pelos credores;

g) do Ofício GSF-197/2000.0.20, de 11/10/2000, onde a Subsecretaria da Fazenda do Estado de Alagoas informa que **não houve retenção nem recolhimento do imposto de renda na fonte** porque os valores devidos foram transferidos diretamente das contas correntes do Estado no Banco do Brasil para os credores, por determinação da Justiça (fls. 135/136).



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

Processo nº. : 10166.000046/2001-89
Acórdão nº. : 102-46.081

Verifica-se nos documentos acima relacionados que apesar de a Secretaria de Fazenda do Estado de Alagoas ter informado que “*se houve ônus de sucumbência, não foi pago pela Fazenda*” (fl. 135), por não ter efetuado pagamentos diretamente aos credores, que foram feitos pelo Banco do Brasil, mediante transferência para a conta dos credores de recursos retidos do Fundo de Participação do Estado, inexistente dúvida a ser esclarecida sobre os pagamentos efetuados ao recorrente, sua natureza jurídica (sucumbência) e respectiva fonte pagadora, tendo em vista a decisão judicial retrocitada (fls. 170/171 e 199).

Todos os documentos relacionados são conhecidos do recorrente, numa prova inquestionável de que não houve cerceamento do direito de defesa ou inversão do ônus da prova em decorrência do indeferimento, pela DRJ, do pedido de diligência. Não houve, também, descumprimento dos pressupostos indispensáveis à constituição do crédito tributário, até porque, como bem anotou a DRJ e se comprovará adiante, os fatos objetos da diligência pleiteada são irrelevantes para fins de definição e decisão, no caso, da responsabilidade pelo pagamento do imposto de renda (fl. 246), razão pela qual **indefiro** o pedido de diligência e **rejeito** a preliminar de nulidade da decisão de primeira instância por essas alegações.

No mérito, consigne-se, *in limine*, que, relativamente ao imposto de renda, em função das definições de **fato gerador**, de **contribuinte** e de **responsável** pelo crédito tributário, constantes dos arts. 43, 45, 121 e 128 do CTN, adiante transcritos, o **ônus financeiro do tributo**, ressalvada a hipótese do substituto tributário, **é sempre do contribuinte**, ou seja, do titular da disponibilidade econômica ou jurídica da renda, mesmo na hipótese de sua assunção pela fonte pagadora, o que não é o caso dos presentes autos, como resultado de convenção particular entre as partes, não oponível ao Fisco (CTN, art. 123), tendo em vista que, nessa circunstância, o valor do imposto integra a sua base de cálculo reajustada como rendimento.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10166.000046/2001-89
Acórdão nº. : 102-46.081

Mesmo na hipótese da tributação exclusiva, em que a fonte é obrigada a recolher o imposto ainda que não o tenha retido e o contribuinte é desonerado da obrigação tributária, o **ônus financeiro** lhe pertence, podendo a fonte, se desejar, cobrar-lhe o imposto mediante ação regressiva, porque a falta de retenção do imposto não legaliza e nem legitima a posse desses recursos recebidos indevidamente.

A propósito, registra-se que o Código Civil, em seu art. 964, dispõe que *“todo aquele que recebeu o que não lhe era devido fica obrigado a restituir”*. Maria Helena Diniz, in *“Curso de Direito Civil Brasileiro, Editora Saraiva, 16ª edição, 2002, 2º volume, pág. 228, leciona que “o pagamento indevido constitui um caso típico de obrigação de restituir fundada no princípio do enriquecimento sem causa, segundo o qual ninguém pode enriquecer à custa alheia, sem causa que o justifique”*. *“Assim, todo aquele que recebeu o que lhe não era devido ficará obrigado a restituir (CC, Art. 876, 1ª parte; Ccom, art. 252; CTN, arts 165 a 169; STF, Súmulas 71 e 546), feita a atualização dos valores monetários (CC, art 884), para se obter o reequilíbrio patrimonial. Esse dever de restituir o que se adquiriu sem causa é uma necessidade jurídica, moral e social”*.

Nesse sentido, as conclusões contidas nos votos dos Recursos Especiais nºs 153.664/ES e 281.732/SC, julgados pelo Superior Tribunal de Justiça-STJ, de que, nos casos da espécie, não assumindo a fonte *“a condição de contribuinte, titular da disponibilidade econômica ou jurídica da renda, poderá, se assim lhe aprouver, exercer o direito de regresso.”*

A seguir, transcreve-se os arts. 43, 45, 121 e 128 do CTN, que definem **fato gerador, contribuinte e responsável** pelo crédito tributário, tendo em vista serem indispensáveis para a fundamentação da decisão do presente processo.

“Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como **fato gerador a **aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:****



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

Processo nº. : 10166.000046/2001-89
Acórdão nº. : 102-46.081

I – de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II – de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

§ 1º . A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção. (g.n.)

Art. 45. **Contribuinte** do imposto é o **titular da disponibilidade** a que se refere o art. 43, sem prejuízo de atribuir a lei essa condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis.

Parágrafo único. **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. (g.n.).

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

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

I- **contribuinte**, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II – **responsável**, quando, **sem revestir a condição de contribuinte**, sua obrigação decorra de **disposição expressa de lei**. (g.n.).

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste Capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a **responsabilidade pelo crédito tributário** a terceira pessoa, **vinculada ao fato gerador** da respectiva obrigação, **excluindo a responsabilidade do contribuinte** ou **atribuindo-a a este em caráter supletivo** do cumprimento total ou parcial da referida obrigação."

Como visto, a lei pode atribuir à terceira pessoa vinculada ao fato gerador do tributo a condição de **responsável** pelo imposto, cuja **retenção e recolhimento** lhe caibam (CTN, arts. 45 e 121). Tal atribuição de responsabilidade, no caso da fonte pagadora, não a transforma em **contribuinte**, por não ter relação



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 10166.000046/2001-89

Acórdão nº. : 102-46.081

pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador, que é a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda. A **fonte** passa à condição de **sujeito passivo indireto**, em contraposição ao **sujeito passivo direto**, que é o **contribuinte**.

A lei pode, também, atribuir a **responsabilidade pelo crédito tributário** à terceira pessoa, **excluindo** a responsabilidade do contribuinte ou **atribuindo-a em caráter supletivo**, do cumprimento total ou parcial da obrigação (CTN, art. 128). Trata-se do **substituto tributário** que, por expressa disposição de lei é obrigado ao **pagamento** do imposto em substituição ao contribuinte, quando a lei exclui a responsabilidade deste.

Consigne-se que esse não é o caso dos presentes autos. Primeiro, porque no caso de antecipação do imposto devido na declaração de ajuste anual, a fonte pagadora é responsável pela **retenção e recolhimento** do tributo, cujo ônus é do contribuinte, somente podendo ser responsabilizada exclusivamente pelo pagamento até a data da entrega da declaração de ajuste anual, acaso não efetue a retenção e o recolhimento do imposto. Segundo, porque inexistente disposição expressa de lei **excluindo** a responsabilidade supletiva do contribuinte.

Pelo contrário, como se verá mais adiante, no regime de antecipação do imposto devido na Declaração de Ajuste Anual, a lei expressamente atribui ao contribuinte a responsabilidade pelo imposto não retido, ao determinar que **na base de cálculo do imposto nessa declaração devem ser incluídos todos os rendimentos tributáveis percebidos no ano-base e que do imposto devido calculado sobre essa base de cálculo poderão ser deduzidos o imposto pago ou retido na fonte no ano-base**.

Em assim sendo, se o imposto não foi retido, não pode ser deduzido do devido na declaração, devendo o contribuinte, em decorrência dessas



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 10166.000046/2001-89

Acórdão nº. : 102-46.081

disposições legais, arcar com o seu pagamento, cujo ônus financeiro, como ressaltado anteriormente, sempre foi seu, tendo em vista que, por lapso da fonte pagadora, não lhe foi descontado por ocasião da percepção dos rendimentos. Não há, portanto, nenhuma ilegalidade e nem injustiça nessa exação fiscal.

Hugo de Brito Machado, em sua obra “Curso de Direito Tributário”, Malheiros Editores, 22ª edição, pág. 125/126 e 133, assim discorre sobre responsabilidade e sujeito passivo da obrigação tributária:

“Por conveniência da Administração tributária, a lei pode atribuir o **dever de pagar o tributo** a outra pessoa, que não tenha relação de fato com o fato tributável, **eliminando, ou não, esse dever do contribuinte**. Surge, neste caso, o **sujeito passivo indireto**. O sujeito passivo indireto é aquele que, sem ter relação direta de fato com o fato tributável, está, por força da lei, obrigado ao pagamento do tributo.

Essa vinculação do sujeito passivo indireto pode dar-se por **transferência** e por **substituição**. Diz-se que há **transferência** quando existe legalmente o sujeito passivo direto (contribuinte) e mesmo assim o legislador, sem ignorá-lo, atribui **também** a outrem o dever de pagar o tributo, tendo em vista eventos posteriores ao surgimento da obrigação tributária. Diz-se que há **substituição** quando o legislador, ao definir a hipótese de incidência tributária, **coloca desde logo como sujeito passivo da relação tributária** que surgirá de sua ocorrência, **alguém que está a ela diretamente relacionado**, embora o fato seja indicador de capacidade contributiva de outros, aos quais, em princípio, poderia ser atribuído o dever de pagar, e que, **por suportarem, em princípio, o ônus financeiro do tributo**, são geralmente denominados **contribuintes de fato**. (g.n.).

Não obstante a utilidade da doutrina, especialmente no que concerne ao conceito de substituto legal tributário, em face do Código Tributário o sujeito passivo da obrigação tributária principal pode ser classificado em apenas duas categorias: (a) contribuinte e (b) responsável, nos exatos termos de seu art. 121.

Com efeito, denomina-se **responsável** o sujeito passivo da obrigação tributária que, sem revestir a condição de contribuinte,



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

Processo nº. : 10166.000046/2001-89

Acórdão nº. : 102-46.081

vale dizer, sem ter relação pessoal e direta com o fato gerador respectivo, tem o seu **vínculo** com a obrigação decorrente de dispositivo expresso da lei.

Essa responsabilidade há de ser atribuída a quem tenha relação com o fato gerador, isto é, a **pessoa vinculada ao fato gerador** da respectiva obrigação (CTN, art. 128). Não uma vinculação pessoal e direta, pois em assim sendo configurada está a condição de contribuinte. Mas é indispensável uma relação, uma vinculação, com o fato gerador para que alguém seja considerado responsável, vale dizer, **sujeito passivo indireto**.

A lei pode, ao atribuir a alguém a responsabilidade tributária (em sentido restrito), **liberar o contribuinte. Mas pode, também atribuir responsabilidade apenas supletiva**, isto é, **sem liberar o contribuinte**. E tanto pode ser total como pode ser apenas parcial (CTN, art. 128)." (g.n.).

Corroborando o exposto, verifica-se que a Lei nº 8.134, de 27/12/1990, ao disciplinar a **declaração anual de rendimentos**, expressamente determina a inclusão na **base de cálculo do imposto de todos os rendimentos percebidos** no ano-base, exceto os isentos, os não tributáveis e os tributados exclusivamente na fonte, nos termos a seguir transcritos:

"Art. 9º . As pessoas físicas deverão apresentar anualmente declaração de rendimentos, na qual se determinará o saldo do imposto a pagar ou a restituir.

Art. 10 . **A base de cálculo do imposto**, na declaração anual, será a diferença entre a soma dos seguintes valores:

I – de **todos os rendimentos percebidos pelo contribuinte durante o ano-base**, exceto os isentos, os não tributáveis e os tributados exclusivamente na fonte; e

II – das deduções de que trata o art. 8º.

Art. 11 . O saldo do imposto a pagar ou a restituir na declaração anual (art.9º) será determinado com observância das seguintes normas:



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

Processo nº. : 10166.000046/2001-89

Acórdão nº. : 102-46.081

I – será apurado o imposto progressivo mediante aplicação da tabela (art. 12) sobre a base de cálculo (art. 10);

II – **será deduzido** o valor original, excluída a correção monetária do **imposto pago ou retido na fonte durante o ano-base**, correspondente a rendimentos incluídos na base de cálculo (art. 10).” (g.n.).

A Lei nº 8.383, de 30/12/1991, posteriormente, em seus artigos 12, 13 e 15, a seguir reproduzidos, também tratou de modo idêntico essa matéria:

“Art. 12. As pessoas físicas deverão apresentar anualmente declaração de ajuste, na qual se determinará o saldo do imposto a pagar ou o valor a ser restituído.

Art. 13. Para efeito de cálculo do imposto a pagar ou do valor a ser restituído, os rendimentos serão convertidos em quantidades de Ufir pelo valor desta no mês em que forem recebidos pelo beneficiário.

Parágrafo único - **A base de cálculo do imposto**, na declaração de ajuste anual, será a diferença entre as somas, em quantidade de Ufir:

I – **de todos os rendimentos percebidos pelo contribuinte durante o ano-calendário**, exceto os isentos, os não tributáveis e os tributados exclusivamente na fonte; e

II – das deduções de que trata o art.11 desta lei.

Art. 15. O saldo do imposto a pagar ou o valor a ser restituído na declaração de ajuste anual (art. 12) será determinado com observância das seguintes normas:

I – será apurado o imposto progressivo de acordo com a tabela (art. 16);

II – **será deduzido o imposto pago ou retido na fonte**, correspondente a rendimentos incluídos na base de cálculo;” (g.n.).

A Lei n. 8.981, de 20/01/1995, por sua vez, em seus artigos 11, 12, 15 e 16, numa demonstração inequívoca da disposição do legislador de atribuir ao



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

Processo nº. : 10166.000046/2001-89
Acórdão nº. : 102-46.081

contribuinte a responsabilidade supletiva pelo pagamento do imposto, repete as determinações anteriores, conforme transcrições que se seguem:

“Art. 11. A pessoa física deverá apurar o saldo em Reais do imposto a pagar ou o valor a ser restituído, relativamente aos **rendimentos percebidos no ano-calendário**, e apresentar declaração de rendimentos em modelo aprovado pela Secretaria da Receita Federal até o último dia útil do mês de março do ano calendário subsequente.

Art. 12. **A base de cálculo** do imposto devido no ano-calendário será a diferença entre as somas:

I – de **todos os rendimentos percebidos durante o ano-calendário**, exceto os isentos, os não tributáveis, os tributáveis exclusivamente na fonte e os sujeitos à tributação definitiva;

II – das deduções relativas.

Art. 15. Para fins do ajuste de que trata o art. 11, o Imposto de Renda devido será calculado mediante a utilização da tabela resultante da soma das tabelas progressivas mensais em Reais.

Art. 16. Do imposto apurado na forma do artigo anterior, poderão ser **deduzidos**:

.....

III – o imposto **retido na fonte ou pago**, inclusive a título de recolhimento complementar, correspondente aos rendimentos incluídos na base de cálculo;” (g.n.).

Por último, a Lei n. 9.250, de 26/12/1995, reforça essas determinações nos seguintes termos:

“Art 7º . A pessoa física deverá apurar o saldo em Reais do imposto a pagar ou o valor a ser restituído, relativamente aos **rendimentos percebidos no ano-calendário**, e apresentar anualmente, até o último dia útil do mês de abril do ano-calendário subsequente, declaração de rendimentos em modelo aprovado pela Secretaria da Receita Federal.



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

Processo nº. : 10166.000046/2001-89
Acórdão nº. : 102-46.081

Art. 8º . **A base de cálculo** do imposto devido no ano-calendário será a diferença entre as somas:

I – de **todos os rendimentos percebidos durante o ano-calendário**, exceto os isentos, os não tributáveis, os tributáveis exclusivamente na fonte e os sujeitos à tributação definitiva;

II – das deduções relativas.

Art. 11. O imposto de renda devido na declaração será calculado mediante utilização da seguinte tabela.

Art. 12. Do imposto apurado na forma do artigo anterior, poderão ser **deduzidos**:

.....
V – o imposto **retido na fonte ou o pago**, inclusive a título de recolhimento complementar, correspondente aos rendimentos incluídos na base de cálculo;" (g.n.).

O Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26/03/1999, trata da matéria nos artigos 722 (art. 919 do RIR/94) e 842, abaixo transcritos:

"Art. 722. A fonte pagadora fica obrigada ao recolhimento do imposto, ainda que não o tenha retido (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art 103).

Parágrafo único. No caso deste artigo, quando se tratar de imposto devido como **antecipação** e a fonte pagadora comprovar que o **beneficiário já incluiu o rendimento em sua declaração**, aplicar-se-á a penalidade prevista no art. 957, além dos juros de mora pelo atraso, calculados sobre o valor do imposto que deveria ter sido retido, sem obrigatoriedade de recolhimento deste.

Art. 842. Quando houver falta ou inexatidão de recolhimento do imposto devido na fonte, será iniciada a ação fiscal, para exigência do imposto, pela repartição competente, que intimará a fonte ou o procurador a efetuar o recolhimento do imposto devido, com o acréscimo da multa cabível, ou a prestar, no prazo de vinte dias, os esclarecimentos que forem necessários, observado o disposto no parágrafo único do art. 722 (Lei nº 2.862, de 1956, art. 28, e Lei nº 3.470, de 1958, art. 19)."



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 10166.000046/2001-89
Acórdão nº. : 102-46.081

O art. 722 do RIR/99 (art 919 do RIR/94) tem sido motivo de controvérsias, em especial o seu parágrafo único. Entretanto, em face do até agora exposto, verifica-se que as determinações contidas no *caput* desse artigo, bem assim do supracitado art. 842, **aplicam-se** apenas aos casos de **tributação exclusiva na fonte** e na hipótese de não retenção do imposto considerado antecipação do devido na declaração anual de ajuste, quando a exigência do tributo não retido for efetuada **antes** da data do término do prazo para entrega da referida declaração.

Isto porque, de acordo com o § 1º, do art. 2º, da Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro (Decreto-Lei nº 4.657, de 04/09/1942), segundo o qual ***“a lei posterior revoga a anterior quando expressamente o declare, quando seja com ela incompatível ou quando regule inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior”***, os diplomas legais que embasam os referidos dispositivos do RIR/99 (Leis nº 5.844/1943, 2.862/1956, e 3.470/1958), que, segundo interpretações excluiriam a responsabilidade do contribuinte **também** no regime de antecipação, **estão revogados, pelas leis novas** (Leis nº 8.134/90, 8.383/91, 8.981/55 e 9.250/95), **por incompatíveis com elas**, que estabelecem a **responsabilidade supletiva** do contribuinte pelo pagamento do imposto a partir da data da entrega da declaração, caso não tenha sido retido pela fonte pagadora, quando determinam a inclusão de **todos** os rendimentos na base de cálculo do imposto na declaração anual de ajuste e autorizam a **dedução** apenas do imposto **retido na fonte** ou **pago** pelo contribuinte.

Corroboram o exposto as decisões dos Tribunais Regionais Federais que confirmam a responsabilidade do contribuinte e a legalidade do lançamento efetuado após a data da entrega da declaração de ajuste anual para exigir o imposto que não foi retido na fonte sobre os rendimentos percebidos no respectivo ano-calendário, cujas ementas são a seguir transcritas:



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

Processo nº. : 10166.000046/2001-89
Acórdão nº. : 102-46.081

TRF4 – Processo nº 9704544375/SC – Data da decisão: 06/12/2001
–DJU de 07/12/2001- EMBARGOS INFRINGENTES NA APELAÇÃO CÍVEL. Relator
Juiz Vilson Darós.

“IMPOSTO DE RENDA - RECLAMATÓRIA TRABALHISTA - ATRASADOS DA URP - RESPONSABILIDADE PASSIVA PELO TRIBUTO - A verba percebida em decorrência de sentença judicial referente ao pagamento dos atrasados da URP, possui natureza remuneratória, incidindo, assim o Imposto de Renda. Embora a responsabilidade pelo recolhimento do tributo seja da fonte pagadora, o contribuinte do Imposto de Renda é quem adquiriu a disponibilidade econômica, a esse cabendo o pagamento do tributo, por ocasião da declaração de ajuste anual, na hipótese de não ter havido a competente e oportuna retenção.” (g.n.).

TRF4 – Processo nº 199804010261269/SC – Data da decisão:
02/08/2000 – DJU de 06/09/2000 - EMBARGOS INFRINGENTES NA APELAÇÃO
CÍVEL – 10066. Relator Juiz José Luiz B. Germano da Silva.

“TRIBUTÁRIO - IMPOSTO DE RENDA - FONTE PAGADORA - AUSÊNCIA DE RETENÇÃO - RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – CONTRIBUINTE – RECOLHIMENTO – PAGAMENTO - 1. A falta de retenção pela fonte pagadora dos rendimentos, não isenta o contribuinte de Imposto de Renda do seu pagamento, porque a fonte não o substitui, sendo mera responsável subsidiária pela retenção e antecipação do recolhimento. 2. O contribuinte tem relação pessoal e direta com a situação que constitui o fato gerador. É uma sujeição passiva direta. O responsável não, aí tem-se uma sujeição passiva indireta.” (g.n.).

TRF4 – Processo nº 9704058969/SC – Data da decisão: 03/10/2001
–DJU de 24/10/2001- EMBARGOS INFRINGENTES NA APELAÇÃO CÍVEL –
15101. Relator Juíza Maria Lúcia Luz Leiria.

“IMPOSTO DE RENDA - ATRASADOS URP - RESPONSABILIDADE PELO RECOLHIMENTO - A responsabilidade pelo recolhimento do imposto de renda incidente sobre valores decorrentes de sentença trabalhista é de



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

Processo nº. : 10166.000046/2001-89
Acórdão nº. : 102-46.081

responsabilidade da fonte pagadora, devendo a retenção do tributo ser efetuada por ocasião do pagamento. **Contudo, inocorrendo a aludida retenção na época própria, a responsabilidade passa a ser da pessoa beneficiária dos rendimentos, uma vez que esta última foi quem adquiriu a sua disponibilidade econômica, fato gerador do imposto de renda.**" (g.n.).

TRF5 – Processo nº 200205000032292/CE – Data da decisão: 29/08/2002 –DJU de 20/09/2002- AGRAVO DE INSTRUMENTO – 40990 – Relator Desembargador Federal Ridalvo Costa.

"PROCESSO CIVIL - EXECUÇÃO FISCAL - AGRAVO DE INSTRUMENTO - DEFESA DIRETA – IRRF - LEGITIMIDADE PASSIVA DO EXECUTADO - A defesa através de petição direta no processo de execução, dita exceção de pré-executividade, pode ser utilizada para arguir matéria de ordem pública (falta de pressupostos e das condições), pagamento, prescrição ou qualquer vício do título, demonstrado de plano. A fonte pagadora é obrigada a descontar da remuneração do servidor o imposto de renda. Na hipótese de renda decorrente de precatório judicial, o pagamento é feito direta e integralmente pelos Tribunais, afastando a responsabilidade tributária do órgão pagador pela retenção do imposto, cabendo ao contribuinte, titular da disponibilidade econômica ou jurídica da renda, o respectivo pagamento." (g.n.).

TRF1 – AGRAVO DE INSTRUMENTO Nº 2003.01.00.002568/BA –
Agravante: Fazenda Nacional - Data da decisão: 13/05/2003 – Relator Desembargador Federal Hilton Queiroz.

"PROCESSO CIVIL – TRIBUTÁRIO - AGRAVO DE INSTRUMENTO - IMPOSTO DE RENDA SOBRE VERBAS RECEBIDAS A TÍTULO DE AJUDA DE CUSTO E CONVOCAÇÕES EXTRAORDINÁRIAS - FONTE PAGADORA - AUSÊNCIA DO FUMUS BONI IURIS - 1. Quem deve o tributo são os contribuintes, na hipótese, deputados estaduais que não pagaram imposto de renda sobre verbas recebidas a título de ajuda de custo e convocações extraordinária. A fonte pagadora não é substituto tributário. Impossível cobrar da fonte o tributo devido beneficiando quem realmente obteve acréscimo patrimonial indevido. Ausente o fumus boni iuris. 2. Agravo provido."



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 10166.000046/2001-89
Acórdão nº. : 102-46.081

No mesmo sentido, são as decisões da Câmara Superior de Recursos Fiscais e do Conselho de Contribuintes, conforme ementas abaixo reproduzidas:

"IMPOSTO DE RENDA – FONTE – ANTECIPAÇÃO – A falta de retenção do imposto de renda na fonte, como antecipação do devido na declaração, torna a fonte sujeito passivo indireto por transferência de responsabilidade, com a obrigação "ex-lege" de pagar o imposto devido. Todavia, se o contribuinte direto inclui o rendimento auferido em sua declaração do imposto, ainda que como isento ou não tributável, materializa-se a hipótese prevista no artigo 576 do RIR/80, cabendo à repartição revisora cobrar-lhe o imposto devido e aplicar a penalidade prevista à fonte pela infração cometida, quando cabível. Outrossim, a assunção do ônus do imposto de fonte deriva da vontade das partes e não pode ser presumida pela simples falta de retenção, ante a ausência de autorização legal nesse sentido, devendo essa opção ser comprovada pelo fisco com base em prova convincente." (Ac. CSRF/01-2.257/97 – DO 25/06/98). (g.n.).

"IMPOSTO DE RENDA NA FONTE – NÃO RETENÇÃO COMPROVADA PELA FONTE PAGADORA – OBRIGAÇÃO DO CONTRIBUINTE PARA INSERIR EM SUA DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL – Como a sistemática do regime de fonte e da declaração de ajuste anual considera o imposto na fonte como antecipação do ajuste anual, uma vez evidenciada a falta de retenção pela fonte, não pode o Contribuinte considerar tal retenção ocorrida por falta de previsão legal, ainda que invoque a discussão de matéria constitucional (Inciso I, art. 157 – CF) para se eximir da responsabilidade tributária conforme apurada pela autoridade fiscalizadora, adotando a compensação em sua declaração com o imposto de renda apurado no período fiscalizado." (Ac. 106-12697) (g.n.).

"IMPOSTO DE RENDA NA FONTE A TÍTULO DE ANTECIPAÇÃO DO IMPOSTO DEVIDO NA DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL – AÇÃO FISCAL INICIADA APÓS A OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR E DATA DA ENTREGA DA DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL – BENEFICIÁRIOS IDENTIFICADOS – EXCLUSÃO DA RESPONSABILIDADE DA FONTE PAGADORA PELO RECOLHIMENTO DO IMPOSTO DEVIDO – Sendo o imposto de renda na fonte tributo devido mensalmente pelo beneficiário do rendimento, cujo "quantum"



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

Processo nº. : 10166.000046/2001-89

Acórdão nº. : 102-46.081

deverá ser informado na Declaração de Ajuste Anual para a determinação de diferenças a serem pagas ou restituídas, e **se a ação fiscal desenvolveu-se após a ocorrência do fato gerador e data da entrega da Declaração de Ajuste Anual, 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 – pessoa física -, se for o caso, há que ser efetuado em nome do sujeito passivo direto da obrigação tributária, ou seja, o beneficiário e titular da disponibilidade jurídica e econômica do rendimento, exceto no regime de exclusividade do imposto na fonte. A falta de retenção do imposto de renda na fonte pela fonte pagadora não exonera o beneficiário dos rendimentos da obrigação de incluí-los, para fins de tributação, na Declaração de Ajuste Anual. Esta inclusão deverá ser efetuada pelo sujeito passivo direto da obrigação tributária ou, “ex-officio”, pela Autoridade Fiscal.” (Ac. 102-45717) (g.n.).

“IRPF – RESPONSABILIDADE DA FONTE PAGADORA – O contribuinte do imposto de renda é o adquirente da disponibilidade econômica ou jurídica da renda ou de proventos de qualquer natureza. **A responsabilidade atribuída a fonte pagadora tem caráter apenas supletivo, não exonerando o contribuinte da obrigação de oferecer os rendimentos à tributação.**” (Ac. 102-45593) (g.n.).

“NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO – RESPONSABILIDADE – **Com a declaração anual de ajuste cessa a responsabilidade da fonte pagadora pela eventual retenção e recolhimento do imposto** incidente sobre rendimentos sujeitos à antecipação tributária, visto que o contribuinte é o titular da disponibilidade”. (Ac. 104-19073) (g.n.).

“IRPF – RENDIMENTOS RECEBIDOS EM RECLAMATÓRIA TRABALHISTA – A legislação do imposto de renda contempla tanto hipóteses de responsabilidade exclusiva da fonte pagadora, como de responsabilidade compartilhada com o contribuinte. Em sendo o fato gerador a disponibilidade de rendimentos decorrentes do trabalho assalariado, não se exime o contribuinte de responsabilidade pelo pagamento do tributo, face ao disposto no art. 8º da Lei nº 8.383, de 1991.” (Ac. 106-10905).

“IRPF – SUJEITO PASSIVO – RESPONSABILIDADE - Tratando-se de exigência do imposto apurado na declaração de ajuste anual, descabe invocar a responsabilidade da fonte pagadora.” (Ac. 104-18079).



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

Processo nº. : 10166.000046/2001-89
Acórdão nº. : 102-46.081

“RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – Em se tratando de imposto em que a incidência na fonte se dá por antecipação daquele a ser apurado na declaração de ajuste anual, não existe responsabilidade tributária concentrada, exclusivamente, na pessoa da fonte pagadora.” (Ac. 104-16925).

“IRPF – A responsabilidade pela inexatidão da declaração de ajuste anual é da pessoa física declarante. A falta ou insuficiência de retenção do imposto pela fonte pagadora não exonera o beneficiário do rendimento de incluí-lo, para tributação na declaração anual.” (Ac. 102-43496).

“IRF – IMPOSTO DE RENDA NA FONTE – FALTA DE COMPROVAÇÃO DA RETENÇÃO – GLOSA DA COMPENSAÇÃO NA DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL – A tributação pela pessoa física, na declaração de ajuste anual, da base de cálculo reajustada e a compensação do imposto considerado ônus da fonte pagadora só é admissível caso a fonte pagadora tenha efetuado o reajuste e fornecido ao beneficiário o informe de rendimentos que evidencie o valor reajustado e o imposto correspondente. Por outro lado, **a falta de retenção do imposto pela fonte pagadora não exonera o beneficiário dos rendimentos da obrigação de incluí-los, para tributação, na declaração de ajuste anual.** Desta forma a falta de comprovação da retenção do imposto de renda na fonte enseja a glosa da compensação, na declaração de ajuste, de montante equivalente.

IRF – IMPOSTO DE RENDA NA FONTE A TÍTULO DE ANTECIPAÇÃO DO IMPOSTO DEVIDO NA DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL – FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO APURADO APÓS A DATA DE ENTREGA DA DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL – EXCLUSÃO DA RESPONSABILIDADE DA FONTE PAGADORA PELO RECOLHIMENTO DO IMPOSTO DEVIDO – Se a previsão da tributação na fonte dá-se por antecipação do imposto devido na declaração de ajuste anual de rendimentos, e se a ação fiscal ocorrer após a data de entrega desta declaração anual, descabe 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, deverá ser efetuado em nome do beneficiário do rendimento.” (Ac. 104-17769) (g.n.).

“SUJEITO PASSIVO – RESPONSABILIDADE – Descabe invocar responsabilidade da fonte pagadora, tratando-se de



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

Processo nº. : 10166.000046/2001-89
Acórdão nº. : 102-46.081

exigência do Imposto apurado na Declaração de Ajuste.” (Ac. 104-19081).

“IRRF – RESPONSABILIDADE DA FONTE PAGADORA – A responsabilidade atribuída à fonte pagadora tem caráter apenas supletivo, não exonerando o contribuinte da obrigação de oferecer os rendimentos à tributação.” (Ac. 102-45674).

“RESPONSABILIDADE DA FONTE PAGADORA – A fonte pagadora é responsável pela retenção do imposto de renda da pessoa física, porém, a partir do momento no qual o contribuinte apresenta a sua Declaração de Ajuste Anual, ele está obrigado a oferecer todos os seus rendimentos tributáveis à imposição legal, com o fim de determinar a efetiva base de incidência do tributo.” (Ac. 106-12797).

“IRPF – EX.: 1995 – OMISSÃO DE RENDIMENTOS – TRIBUTAÇÃO NA FONTE E NA DECLARAÇÃO – Comprovada a omissão de rendimentos tributáveis em dois tempos – fonte e declaração – percebidos sem a respectiva retenção do imposto de renda, e sendo a infração apurada em momento posterior à ocorrência do fato gerador do tributo na pessoa física do beneficiário, deve a exigência fiscal incidir sobre este último, considerando a natureza desses valores e o nascimento da obrigação principal, na forma do artigo 113 do CTN, aprovado pela Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Se concluído o feito antes desse referencial, a exigência do tributo passaria à fonte pagadora, porque ainda dentro do lapso temporal em que a responsabilidade lhe era atribuída em face da lei.” (Ac. 102-45699).

A Secretaria da Receita Federal, diante das disposições legais citadas e das jurisprudências judicial e administrativa, editou o Parecer Normativo COSIT nº 1, de 24/09/2002, como orientação expressa à fiscalização sobre a matéria, do qual abaixo se transcrevem os itens que se seguem, no mesmo sentido das conclusões expostas (os grifos não são do original):

“IRRF - ANTECIPAÇÃO DO IMPOSTO APURADO PELO CONTRIBUINTE – RESPONSABILIDADE - Quando a incidência na fonte tiver a natureza de **antecipação** do imposto a ser apurado pelo contribuinte, **a responsabilidade da fonte pagadora pela retenção e recolhimento do imposto extingue-se, no caso de pessoa física, no prazo fixado para a entrega da declaração de**



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

Processo nº. : 10166.000046/2001-89

Acórdão nº. : 102-46.081

ajuste anual, e, no caso de pessoa jurídica, na data prevista para o encerramento do período de apuração em que o rendimento for tributado, seja trimestral, mensal estimado ou anual.

IRRF - ANTECIPAÇÃO DO IMPOSTO APURADO PELO CONTRIBUINTE - NÃO RETENÇÃO PELA FONTE PAGADORA – PENALIDADE - Constatada a falta de retenção do imposto, que tiver a natureza de antecipação, **antes da data fixada para a entrega da declaração de ajuste anual**, no caso de pessoa física, e, 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, **serão exigidos da fonte pagadora o imposto**, a multa de ofício e os juros de mora.

Verificada a falta de retenção após as datas referidas acima serão exigidos da fonte pagadora a multa de ofício e os juros de mora isolados, calculados desde a data prevista para o recolhimento do imposto que deveria ter sido retido até a data fixada para a entrega da declaração de ajuste anual, no caso de pessoa física, ou, até 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; **exigindo-se do contribuinte o imposto, a multa de ofício e os juros de mora, caso este não tenha submetido os rendimentos à tributação.**

Sujeição passiva tributária 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.

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

I – contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II – responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

3. Como visto, a sujeição passiva na relação jurídica tributária pode se dar na condição de contribuinte ou de responsável. Nos rendimentos sujeitos ao imposto de renda na fonte o beneficiário do rendimento é o contribuinte, titular da disponibilidade econômica ou jurídica de renda, a que se refere o art. 43 do CTN.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 10166.000046/2001-89

Acórdão nº. : 102-46.081

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).

7. No caso do imposto de renda, há que ser feita distinção entre os dois regimes de retenção na fonte: o de **retenção exclusiva** e o de **retenção por antecipação** do imposto que será tributado posteriormente pelo contribuinte.

Retenção exclusiva na fonte

8. Na **retenção exclusiva** na fonte, o imposto devido é retido pela fonte pagadora que entrega o valor já líquido ao beneficiário.

9. Nesse regime, a **fonte pagadora substitui o contribuinte** desde logo, no momento em que surge a obrigação tributária. **A sujeição passiva é exclusiva da fonte pagadora, embora quem arque economicamente com o ônus do imposto seja o contribuinte**.

10. Ressalvada a hipótese prevista nos parágrafos 18 a 22, a responsabilidade exclusiva da fonte pagadora subsiste, ainda que ela não tenha retido o imposto.

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



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

Processo nº. : 10166.000046/2001-89

Acórdão nº. : 102-46.081

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 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.

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. Nesse sentido dispõe o art. 722 do RIR/1999, verbis:

Art. 722. A fonte pagadora fica obrigada ao recolhimento do imposto, ainda que não o tenha retido (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 103).

13.1. Nesse caso, a fonte pagadora deve arcar com o ônus do imposto, reajustando a base de cálculo, conforme determina o art. 725 do RIR/1999, a seguir transcrito:

Art. 725. Quando a fonte pagadora assumir o ônus do imposto devido pelo beneficiário, a importância paga, creditada, empregada, remetida ou entregue, será considerada líquida, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto, sobre o qual recairá o imposto, ressalvadas as hipóteses a que se referem os arts. 677 e



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

Processo nº. : 10166.000046/2001-89

Acórdão nº. : 102-46.081

703, parágrafo único (Lei nº 4.154, de 1962, art. 5º, e Lei nº 8.981, de 1995, art. 63, § 2º).

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:

Lei nº 10.426, de 2002

Art. 9º Sujeita-se às multas de que tratam os incisos I e II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, a fonte pagadora obrigada a reter tributo ou contribuição, no caso de falta de retenção ou recolhimento, ou recolhimento após o prazo fixado, sem o acréscimo de multa moratória, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Parágrafo único. As multas de que trata este artigo serão calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição que deixar de ser retida ou recolhida após o prazo fixado.



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

Processo nº. : 10166.000046/2001-89
Acórdão nº. : 102-46.081

RIR/1999

Art. 957. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de imposto (Lei nº 9.430, de 1996, art. 44):

I – de setenta e cinco por cento nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II – de cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Parágrafo único. As multas de que trata este artigo serão exigidas (Lei nº 9.430, de 1996, art. 44, § 1º):

I – juntamente com o imposto, quando não houver sido anteriormente pago;

II – isoladamente, quando o imposto houver sido pago após o vencimento do prazo previsto, mas sem o acréscimo de multa de mora;

(...).

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 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.



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

Processo nº. : 10166.000046/2001-89

Acórdão nº. : 102-46.081

16.1. Os juros de mora devidos pela fonte pagadora, nas situações descritas nos itens "a" e "b" acima, calculam-se tomando como termo inicial o prazo originário previsto para o reconhecimento do imposto que deveria ter sido retido, e, como termo final, a data prevista para a entrega da declaração, no caso de pessoa física, ou, 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.

16.2. A pessoa jurídica sujeita à tributação do imposto de renda com base de cálculo estimada, a que se refere o art. 2º da Lei nº 9.430, de 1996, que não tenha submetido à tributação os rendimentos sujeitos à retenção na fonte que devam ser incluídos na base de cálculo estimada, fica sujeita à multa isolada prevista no inciso IV do § 1º do art. 44 da referida Lei, e caso não inclua tais rendimentos na apuração anual, ser-lhe-ão exigidos o imposto suplementar, os juros de mora e a multa de ofício.

Imposto retido e não recolhido

17. Ocorrendo a retenção do imposto sem o recolhimento aos cofres públicos, a fonte pagadora, responsável pelo imposto, enquadra-se no crime de apropriação indébita previsto no art. 11 da Lei nº 4.357, de 16 de julho de 1964, e caracteriza-se como depositária infiel de valor pertencente à Fazenda Pública, conforme a Lei nº 8.866, de 11 de abril de 1994. Ressalte-se que a obrigação do contribuinte de oferecer o rendimento à tributação permanece, podendo, nesse caso, compensar o imposto retido."

Superada a questão da responsabilidade pelo pagamento do imposto não retido na fonte, passa-se ao exame do pedido de cancelamento do auto de infração, sob a alegação de que poderia ser compensado, na forma do art. 1.009 do Código Civil, por entender o recorrente que o Estado de Alagoas seria ao mesmo tempo credor e devedor do valor do imposto que deveria ter sido retido na fonte. Tal pleito é impossível de ser atendido, em virtude de não se verificarem, no caso, as condições exigidas pelo Código Civil, porque, de acordo com o art. 157, inc. I, da Constituição Federal, pertencem aos Estados e ao Distrito Federal, *"o produto da arrecadação do imposto da União sobre a renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas*



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 10166.000046/2001-89

Acórdão nº. : 102-46.081

autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem" (g.n), e, no presente processo, conforme se pode constatar do auto de infração, a exigência fiscal não é de **imposto de renda retido na fonte**, mas de **imposto devido na declaração de ajuste anual**.

O produto da arrecadação desse imposto não pertence, portanto, ao Estado de Alagoas, mas à União Federal, por não se referir à modalidade de tributo de que trata o referido dispositivo constitucional. De sua arrecadação o Estado de Alagoas participará apenas por intermédio das quotas do Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal, instituído pelo inc. I, do art. 159, da CF, abaixo transcrito, e distribuídas mediante rateio segundo os critérios definidos pela lei complementar a que se refere o art. 161, inc. II, da Carta Magna.

"Art. 159. A União entregará:

I – do produto da arrecadação dos **impostos sobre a renda e proventos de qualquer natureza** e sobre produtos industrializados, quarenta e sete por cento na seguinte forma:

.....

§ 1º. Para efeito de cálculo da entrega a ser efetuada de acordo com o previsto no inciso I, **excluir-se-á** a parcela da arrecadação do imposto de renda e proventos de qualquer natureza pertencentes aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, nos termos do disposto nos **arts. 157, I, e 158, I.** (g.n.).

Art. 157. Pertencem aos Estados e ao Distrito Federal:

I – o produto da arrecadação do imposto da União sobre a renda e proventos de qualquer natureza, **incidente na fonte** sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem;" (g.n.).

Registre-se, por último, que sendo o imposto de renda um tributo de competência exclusiva da União Federal (CF, art. 153, III, e CTN, art. 43), não cabe aos Estados, Municípios e ao Distrito Federal qualquer **ação fiscal** (lançamento)



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

Processo nº. : 10166.000046/2001-89

Acórdão nº. : 102-46.081

para tentar recuperar o imposto de renda que porventura tenham deixado de reter por ocasião do pagamento, por ser essa atividade privativa da União. Daí a legalidade do auto de infração de que trata o presente processo para exigir o imposto, como devido na **declaração de anual de ajuste**.

Em face do exposto e de tudo o mais que dos autos consta, VOTO por **NEGAR PROVIMENTO** ao recurso, por não merecer reparo o lançamento e a decisão de primeira instância.

Sala das Sessões - DF, em 13 de agosto de 2003.


JOSÉ OLESKOVICZ