



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

Processo nº : 10215.000509/99-02
Recurso nº : 133.015
Matéria : IRF – ANOS: 1997 e 1998
Recorrente : CONSTRUTORA TUPAIU LTDA.
Recorrida : 1ª TURMA/DRJ-BELÉM/PA
Sessão de : 25 DE FEVEREIRO DE 2005
Acórdão nº : 102-46.654

IMPOSTO DE RENDA NA FONTE - ANTECIPAÇÃO - FALTA DE RETENÇÃO - LANÇAMENTO APÓS 31 DE DEZEMBRO DO ANO-CALENDÁRIO - EXCLUSÃO DA RESPONSABILIDADE DA FONTE PAGADORA PELO RECOLHIMENTO DO IMPOSTO DEVIDO - Ocorrendo a previsão da tributação na fonte a título de antecipação do imposto devido na declaração de ajuste anual de rendimentos e a ação fiscal após 31 de dezembro do ano do fato gerador, incabível a constituição de crédito tributário através do lançamento de imposto de renda na fonte, pessoa jurídica pagadora dos rendimentos.

RENDIMENTOS DO TRABALHO - AÇÃO TRABALHISTA - OMISSÃO NA DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL - SUJEITO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO - Constatada pelo Fisco a omissão de rendimentos sujeitos à incidência do imposto na declaração de ajuste anual, legítima a autuação na pessoa do beneficiário. A falta de retenção do imposto pela fonte pagadora não exonera o contribuinte, beneficiário dos rendimentos, da obrigação de incluí-los, para tributação, na declaração de ajuste anual.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por CONSTRUTORA TUPAIU LTDA.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Naurý Fragoso Tanaka e José Oleskovicz (Relator) que provêm parcialmente o recurso. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Leila Maria Scherrer Leitão.



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

Processo nº : 10215.000509/99-02

Acórdão nº : 102-46.654

LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO
PRESIDENTE e REDATORA DESIGNADA

FORMALIZADO EM: 24 JAN 2006

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: LEONARDO HENRIQUE MAGALHÃES DE OLIVEIRA, EZIO GIOBATTI BERNARDINIS, JOSÉ RAIMUNDO TOSTA SANTOS e GERALDO MASCARENHAS LOPES CANÇADO DINIZ.



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

Processo nº : 10215.000509/99-02

Acórdão nº : 102-46.654

Recurso nº : 133.015

Recorrente : CONSTRUTORA TUPAIU LTDA.

RELATÓRIO

Contra o contribuinte foi lavrado em 01/09/1999, auto de infração (fl. 16) para exigir um crédito tributário no montante de R\$ 169.543,64, sendo R\$ 81.024,01 de imposto de renda, R\$ 27.751,68 de juros de mora e R\$ 60.767,95 de multa proporcional, passível de redução, em virtude de não ter recolhido o imposto de renda na fonte incidente sobre pagamentos de serviços prestados por pessoas físicas sem vínculo de emprego, conforme recibos (fls. 19/165), Livro Caixa (fls. 166/189) e Livro Razão (fls. 190/202).

Os pagamentos efetuados nos anos de 1997 e 1998 foram consolidados nas planilhas denominadas "Serviços Contratados a pessoas físicas sem vínculo empregatício" (fls. 224/225 e 227/231)) e o imposto de renda retido na fonte nos demonstrativos intitulados "Imposto de Renda Retido na Fonte –Trabalho sem vínculo empregatício" (fl. 226 e 232/234), onde se apurou imposto retido e não recolhido no montante de R\$ 11.763,42, no ano-calendário de 1997 (fl. 226), e R\$ 69.260,60, no ano-calendário de 1998 (fl. 234), que totalizam R\$ 81.024,01 registrado no auto de infração (fl. 16).

O sujeito passivo impugnou o lançamento (fls. 206/214), tendo a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belém/PA, mediante o Acórdão DRJ/BEL nº 619, de 28/08/2002 (fls. 306/310), por unanimidade de votos, considerado procedente o lançamento impugnado.

Dessa decisão o contribuinte recorre ao Conselho de Contribuintes (fls. 314/320), alegando:



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

Processo nº : 10215.000509/99-02

Acórdão nº : 102-46.654

a) ilegalidade dos cálculos do imposto devido, porque a "fiscalização adotou como critério, somar todos os valores recebidos pelos prestadores de serviços, Pedreiros, Serventes, Ajudantes, todo pessoal de "baixa renda", após a soma ou total desses valores, a fiscalização aplicou o percentual de incidência tributária do imposto de renda na fonte, porém de forma errada, pois à base de cálculo foi adicionada o imposto devido, perfazendo-se uma base de cálculo a maior, conseqüentemente resultando em IRRF maior" (fl. 316);

b) que a forma de cálculo do imposto resulta em injustiça, porque "cada beneficiário dos rendimentos tem sua equipe de pedreiros e ajudantes, que fazem contrato de empreitada, de um determinado serviço, e a receita bruta muito embora tenha sido recebida por apenas um deles (o chefe da equipe), mas a receita foi dividida entre vários trabalhadores, que no caso ficariam abaixo do limite para tributação na fonte" (fl. 319);

c) não dedução da base de cálculo dos dependentes dos beneficiários dos pagamentos, anotando que a "fiscalização nem se quer requereu do recorrente o número de dependentes dos beneficiários, para que fosse feita a dedução de cada um deles, para que assim o imposto fosse corretamente calculado". Consigna que "os documentos de registro de dependentes estão acostados à presente peça recursal", "para a refeitura dos cálculos corretos" (fl. 317); e

d) que foi realizada a fiscalização dos beneficiários dos pagamentos, dos quais foi cobrado o imposto devido, estando o Fisco exigindo o imposto em duplicidade, da fonte pagadora e dos beneficiários, conforme comprova com cópia dos procedimentos fiscais que acompanham o recurso (fl. 318).

Em face dessa última alegação, o julgamento foi convertido em diligência, conforme Resolução nº 102-2.166 (fl. 688/701), para que a autoridade lançadora ou a Unidade local:



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

Processo nº : 10215.000509/99-02

Acórdão nº : 102-46.654

a) se manifestasse sobre os autos de infração juntados ao presente processo pelo recorrente, confirmando ou não a inclusão de ofício, total ou parcial, nas declarações de ajuste anual dos respectivos contribuintes, para fins de cobrança do imposto devido, dos rendimentos cujo imposto não foi retido pela recorrente;

b) informasse se todos os contribuintes relacionados nas fls. 224/225 e 227/231 foram objeto de ação fiscal para fins de inclusão de ofício nas respectivas declarações de ajuste anual dos rendimentos, cujo imposto não foi retido e nem recolhido pela recorrente, com vistas à cobrança do tributo devido, bem assim, na hipótese de não terem sido todos fiscalizados ou de não ter sido incluído a totalidade dos rendimentos constantes das referidas relações, elaborar demonstrativo que discrimine, o total dos rendimentos pagos mensalmente e o montante dos rendimentos incluído e não incluído de ofício na Declaração Anual de Ajuste, reelaborando então os demonstrativos de fls. 226 e 232/234, relativamente aos rendimentos não incluídos nas declarações anuais de ajuste dos beneficiários, para apurar o imposto efetivamente devido pela recorrente, sem prejuízo de serem prestadas outras informações consideradas relevantes para o deslinde do recurso.

A Unidade Local realizou a diligência, elaborando os demonstrativos de fls. 711 a 719, nos quais o imposto de renda na fonte não recolhido no ano de 1997 foi reduzido de R\$ 11.763,42 (fl. 226), para R\$ 8.373,95 (fl. 716), e do ano de 1998 de R\$ 69.260,60 (fl. 234) para R\$ 30.567,45 (fl. 719).

É o Relatório.



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

Processo nº : 10215.000509/99-02

Acórdão nº : 102-46.654

VOTO VENCIDO

Conselheiro JOSÉ OLESKOVICZ, Relator

O recurso preenche os requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele se conhece.

Foi levantada de ofício a tese de que a após 31 de dezembro cessaria a responsabilidade da fonte pagadora pelo recolhimento do imposto de renda não retido como antecipação, relativamente aos pagamentos efetuados no respectivo ano-calendário, porque nessa data ocorreria o fato gerador do imposto de renda da pessoa física (IRPF), que estaria obrigada a incluir os respectivos rendimentos na declaração de ajuste anual.

Levantou-se também a tese de que essa responsabilidade somente cessaria a partir da data do término do prazo para entrega da declaração de ajuste anual, tendo em vista que, se assim não fosse, haveria um período, de 1º de janeiro a 30 de abril (data do encerramento do prazo para entrega da declaração de ajuste anual) em que não haveria responsável pelo recolhimento do tributo que deixou de ser recolhido, situação que impediria o Fisco de exigí-lo nesse período.

Tais entendimentos, a meu ver, não prosperam, apesar de diversas decisões do Conselho de Contribuintes nesse sentido e do parecer normativo da Coordenação-Geral do Sistema de Tributação da Secretaria da Receita Federal - COSIT nº 01, de 2002, dispondo que 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 ajuste anual.

Se o entendimento do referido parecer, que não cria e nem extingue direitos e obrigações tributárias, não fosse questionável, deveria ele ter ensejado o



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

Processo nº : 10215.000509/99-02

Acórdão nº : 102-46.654

arquivamento pela Receita Federal de todos os autos de infração que, a exemplo do que trata o presente processo, foram lavrados para exigir da fonte pagadora o imposto de renda não retido na fonte, após o término do prazo para a entrega da declaração de ajuste anual do beneficiário dos rendimentos.

O art. 722, do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto Presidencial nº 3.000, de 26/03/1999 (art. 919 do RIR/94), adiante transcrito, ao contrário do que consta do Parecer COSIT e das decisões do Conselho de Contribuintes, estabelece que a fonte pagadora fica obrigada ao recolhimento do imposto, ainda que não o tenha retido, somente ficando liberada dessa obrigação tributária se comprovar que o beneficiário incluiu o rendimento na sua declaração de ajuste anual:

"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."*

O Código Tributário Nacional – CTN, aprovado pela Lei nº 5.172, de 25/10/1966, estabelece nos arts. 99 e 100, inc. I, adiante reproduzidos, que os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas são normas complementares dos Decretos e que a eles estão adstritos, razão pela qual não podem deles divergir. O conteúdo e o alcance dos Decretos, por sua vez, restringem-se aos das leis em função das quais sejam expedidos:

"Art. 99. O conteúdo e o alcance dos decretos restringem-se aos das leis em função das quais sejam expedidos, determinados com observância das regras de interpretação estabelecidas nesta Lei."

"Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I – os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;"



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

Processo nº : 10215.000509/99-02

Acórdão nº : 102-46.654

Assim sendo, o ato normativo infra-legal, entre os quais se insere o decreto, a portaria, a instrução e o parecer normativos, entre outros, pode ser considerado inconstitucional se na sua elaboração não forem observados esses pressupostos legais, tendo em vista o princípio constitucional (art. 5º, inc. II) que estabelece que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei.

A declaração de inconstitucionalidade, entretanto, não é cabível na via administrativa, por ser atribuição exclusiva do Poder Judiciário, conforme previsto nos artigos 97 e 102, I, "a" e III, "b" da Constituição Federal.

No ordenamento jurídico nacional, o controle da constitucionalidade das leis é exercido *a priori* pelos Poderes Legislativo e Executivo, e, *a posteriori*, pelo Poder Judiciário.

O controle pelo Poder Legislativo é exercido através da Comissão de Constituição e Justiça, que emite parecer acerca da constitucionalidade do projeto de lei, durante o curso do processo legislativo, e visa impedir o ingresso no mundo jurídico de normas eminentemente contrárias à ordem constitucional.

Já o controle do Poder Executivo é exercido pelo Presidente da República, que pode vetar, no todo ou em parte, qualquer projeto de lei revestido, no seu entender, de inconstitucionalidade, conforme o art. 66, § 1º, da CF.

Encerrado o processo legislativo, o que era um projeto transforma-se em lei, que tem força coercitiva e presunção de constitucionalidade, pois pressupõe-se que os princípios constitucionais estão nela contemplados pelo controle *a priori* da constitucionalidade das leis. Assim, enquanto não for declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, que cuida do controle *a posteriori*, a lei não pode deixar de ser aplicada se estiver em vigor.

A partir desse momento, portanto, o controle da constitucionalidade é exercido apenas pelo Poder Judiciário, que não participa do controle *a priori* das



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

Processo nº : 10215.000509/99-02

Acórdão nº : 102-46.654

leis e que o fará, exclusivamente, através de procedimentos fixados no ordenamento jurídico nacional.

Desta forma, para o Judiciário a presunção de constitucionalidade da lei é relativa, devendo, se acionado, apreciá-la, dentro de ritos privativos, e declará-la, ou não, inconstitucional, sendo que no caso do controle concentrado, tem efeitos *erga omnes*, e, no controle difuso, tem eficácia *inter partes*.

Portanto, para os Poderes Legislativo e Executivo, a presunção de constitucionalidade da lei é absoluta, pois, se a aprovaram é porque julgaram inexistir qualquer vício em seu teor. Podem, entretanto, posteriormente à sua promulgação, interpor, com fulcro no art. 103, incisos I a V, da CF, ação direta de inconstitucionalidade, perante o STF, que irá, então, decidir a questão.

Coerentemente com o exposto, o Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda, aprovado pela Portaria MF nº 55, de 1998, no art. 22A, acrescentado pelo art. 5º da Portaria MF nº 103, de 2002, abaixo transcrito, veda aos Conselhos de Contribuintes afastar a aplicação de lei em vigor, em virtude de alegação de inconstitucionalidade:

“Art. 22A. No julgamento de recurso voluntário, de ofício ou especial, fica vedado aos Conselhos de Contribuintes afastar a aplicação, em virtude de inconstitucionalidade, de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo em vigor.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I – que já tenha sido declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, em ação direta, após a publicação da decisão, ou pela via incidental, após a publicação da resolução do Senado Federal que suspender a execução do ato;

II – objeto de decisão proferida em caso concreto cuja extensão dos efeitos jurídicos tenha sido autorizada pelo Presidente da República;

III – que embasem a exigência do crédito tributário:

a) cuja constituição tenha sido dispensada por ato do Secretário da Receita Federal; ou

b) objeto de determinação, pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional, de desistência de ação de execução fiscal.”



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

Processo nº : 10215.000509/99-02

Acórdão nº : 102-46.654

Relativamente às arguições de inconstitucionalidade, as decisões dos Conselhos de Contribuintes têm sido no sentido de rejeitá-las, por serem privativas do Poder Judiciário, conforme se constata das ementas abaixo transcritas:

CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE DAS LEIS. Não é oponível na esfera administrativa de julgamento a arguição de inconstitucionalidade de norma legal, por se tratar de matéria de competência privativa do Poder Judiciário. (Ac 107-06986 e 107-07493).

NORMAS PROCESSUAIS. INCONSTITUCIONALIDADE DAS LEIS. As autoridades administrativas, incluídas as que julgam litígios fiscais, não têm competência para decidir sobre arguição de inconstitucionalidade das leis, já que, nos termos do art. 102, I, da Constituição Federal, tal competência é do Supremo Tribunal Federal. (Ac 201-75948).

JUROS DE MORA - TAXA SELIC - INCONSTITUCIONALIDADE - Em respeito à separação de poderes, os aspectos de inconstitucionalidade não devem ser objeto de análise na esfera administrativa, pois adstritos ao Judiciário. (Ac 102-46180).

TAXA SELIC- INCONSTITUCIONALIDADE - Não cabe a este Conselho negar vigência a lei ingressada regularmente no mundo jurídico, atribuição reservada exclusivamente ao Supremo Tribunal Federal, em pronunciamento final e definitivo. (Ac 108-07513).

NORMAS PROCESSUAIS - ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE - EXIGÊNCIA DE MULTA - ALEGAÇÃO DE CONFISCO - JUROS DE MORA - APLICAÇÃO DA TAXA SELIC - A declaração de inconstitucionalidade de lei é atribuição exclusiva do Poder Judiciário, conforme previsto nos artigos 97 e 102, I, "a" e III, "b" da Constituição Federal. No julgamento de recurso voluntário fica vedado aos Conselhos de Contribuintes afastar a aplicação, em virtude de inconstitucionalidade, de lei em vigor. Recurso não conhecido (Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda, aprovado pela Portaria MF nº 55/1998, art. 22A, acrescentado pelo art. 5º da Portaria MF nº 103/2002). (Ac 108-07387).

A Administração Tributária já havia consagrado esse entendimento mediante o Parecer Normativo CST nº 329, de 1970, que traz em seu texto citação da lavra de Tito Rezende, contida na obra "Da Interpretação e da Aplicação das Leis Tributárias", de Ruy Barbosa Nogueira – 1965, nos termos que seguem:

"É princípio assente, e com muito sólido fundamento lógico, o de que os órgãos administrativos em geral não podem negar aplicação a



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 10215.000509/99-02

Acórdão nº : 102-46.654

uma lei ou um decreto, porque lhes pareça inconstitucional. A presunção natural é que o Legislativo, ao estudar o projeto de lei, ou o Executivo, antes de baixar o decreto, tenham examinado a questão da constitucionalidade e chegado à conclusão de não haver choque com a Constituição: só o Poder Judiciário é que não está adstrito a essa presunção e pode examinar novamente aquela questão". (g.n.).

Assim sendo, enquanto o art. 722, do RIR/99, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26/03/99, que obriga todos os integrantes do Poder Executivo Federal, não for alterado ou revogado pelo Presidente da República ou declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, pela suposta ausência de base legal para fundamentar a exigência da fonte pagadora do imposto de renda que deixou de ser retido, mesmo após o término do prazo para entrega da declaração de ajuste anual, nas condições que especifica, deve o referido dispositivo legal ser aplicado pelas autoridades administrativas, tanto lançadoras como julgadoras.

Apesar da aplicação compulsória na via administrativa do art. 722 do RIR/99 determinada pelo ordenamento jurídico nacional, o que, por si só resulta na manutenção do presente lançamento, consigna-se, por pertinente, que o referido dispositivo legal, como se demonstrará adiante, não contém vício de legalidade ou inconstitucionalidade, podendo, portanto, fundamentar lançamentos da espécie.

O CTN nos artigos 97, inc. VI, e 111, inc. I, abaixo reproduzidos, estabelece a reserva de lei para exclusão ou extinção de crédito tributário e determina a interpretação literal da legislação tributária que disponha sobre suspensão ou exclusão do crédito tributário:

"Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

.....
VI – as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades."

"Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I – suspensão ou exclusão do crédito tributário."



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

Processo nº : 10215.000509/99-02

Acórdão nº : 102-46.654

O CTN prevê também no parágrafo único do art. 45, que a lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam. Por sua vez os arts. 121 e 128 do CTN dispõem, conforme transcrições abaixo, que o sujeito passivo da obrigação tributária é considerado responsável quando, sem se revestir da condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei, que é exatamente o que ocorre no caso com a fonte pagadora:

“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.”.

“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.”

“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.”

No presente processo, a responsabilidade da fonte pagadora pelo recolhimento do imposto não retido decorre de norma legal expressa, conforme se verifica da legislação adiante reproduzida, responsabilidade essa que somente pode ser excluída, conforme estabelecem os artigos 97, inc. VI, e 111, inc. I, do CTN, por disposição literal e expressa de lei, o que, como se verá, inexistente:

Lei nº 7.713, de 22/12/1988



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

Processo nº : 10215.000509/99-02

Acórdão nº : 102-46.654

"Art. 7º Ficam sujeito à incidência do imposto de renda na fonte, calculado de acordo com o disposto no art. 25 desta Lei:

I - os rendimentos do trabalho assalariado, pagos ou creditados por pessoas físicas ou jurídicas;

II - os demais rendimentos percebidos por pessoas físicas, que não estejam sujeitos à tributação exclusiva na fonte, pagos ou creditados por pessoas jurídicas.

§ 1º O imposto a que se refere este artigo será retido por ocasião de cada pagamento ou crédito e, se houver mais de um pagamento ou crédito, pela mesma fonte pagadora, aplicar-se-á a alíquota correspondente à soma dos rendimentos pagos ou creditados à pessoa física no mês, a qualquer título."

Os dispositivos legais, adiante transcritos, ao estabelecerem a obrigatoriedade da pessoa física apresentar a declaração de ajuste anual, não excluem expressamente (CTN, art. 97, inc. VI) a responsabilidade da fonte pagadora da obrigação, instituída por lei, de recolher o imposto de renda que devia ter sido retido na fonte, mesmo após o encerramento do prazo para entrega da declaração de ajuste anual, caso o beneficiário do rendimento não o inclua na sua declaração de ajuste anual, permanecendo, assim, exigível a qualquer tempo, enquanto não atingida pela decadência, ressalvada a hipótese do art. 722 do RIR/99:

Lei nº 8.134, de 27/12/1990

"Art. 3º O Imposto de Renda na Fonte, de que tratam os arts. 7º e 12 da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, incidirá sobre os valores efetivamente pagos no mês."

"Art. 5º Salvo disposição em contrário, o imposto retido na fonte (art. 3º) ou pago pelo contribuinte (art. 4º), será considerado redução do apurado na forma do art. 11, inciso I."

"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 as somas 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



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

Processo nº : 10215.000509/99-02

Acórdão nº : 102-46.654

II - das deduções de que trata o art. 8º."

Lei nº 8.383, de 30/12/1991

"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."

Lei n. 8.981, de 20/01/1995

*"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."*

Lei nº 9.250, de 26/12/1995

"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."

"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:"

.....
V - o imposto retido na fonte ou o pago, inclusive a título de recolhimento complementar, correspondente aos rendimentos incluídos na base de cálculo;"

Inexistindo disposição expressa de lei excluindo a responsabilidade da fonte pagadora pelo recolhimento do imposto não retido, ela somente poderá ser afastada na hipótese prevista no art. 722 do RIR/99, ou seja, se o beneficiário incluir o rendimento na declaração de ajuste anual, quando então é satisfeita a obrigação tributária, cabendo à fonte pagadora o ônus da prova desse fato.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 10215.000509/99-02

Acórdão nº : 102-46.654

Hugo de Brito Machado, em sua obra "Curso de Direito Tributário", Malheiros Editores, 22ª edição, pág. 125/126 e 133, assim discorre sobre responsabilidade supletiva pelo cumprimento da obrigação tributária:

*"Com efeito, denomina-se **responsável** o sujeito passivo da obrigação tributária que, sem revestir a condição de contribuinte, vale dizer, sem ter relação pessoal e direta com o fato gerador respectivo, tem o seu **vínculo** com a obrigação decorrente de dispositivo expreso 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.).*

Em síntese, havendo a atribuição por lei de responsabilidade originária à fonte pagadora (responsável - CTN, art. 121, § único, inc. II) pelo recolhimento do imposto e de responsabilidade supletiva ao beneficiário do rendimento (contribuinte - CTN, art. 121, § único, inc. I), sem excluir a responsabilidade da fonte pagadora, compete ao Fisco, após o encerramento do prazo para entrega da declaração de ajuste anual, em função do interesse público e do princípio constitucional da eficiência (CF, art. 37, *caput*), eleger aquele de quem irá exigir o tributo.

Corroborar essa conclusão o fato de que o Estado não instituiria a tributação na fonte apenas para, com a escassez de recursos humanos, materiais e financeiros, tentar fiscalizar e exigir o recolhimento do imposto retido na fonte no exíguo espaço de tempo que medeia entre a data do fato gerador (pagamento do rendimento) e a do encerramento do ano-calendário (31/12) ou, na segunda hipótese, até o término do prazo para entrega da declaração de ajuste anual. Na primeira hipótese, seria faticamente impossível fiscalizar e exigir o recolhimento do



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

Processo nº : 10215.000509/99-02

Acórdão nº : 102-46.654

tributo que deveria ser retido na fonte no mês de dezembro, em virtude de o prazo previsto para recolhimento do imposto ultrapassar o ano-calendário.

Além disso, o legislador não imporia ao Estado e indiretamente à sociedade brasileira o ônus de fiscalizar milhares ou milhões de contribuintes beneficiários de rendimentos, quando a exigência do tributo poderia ser efetuada de modo mais eficiente e eficaz na fonte pagadora, sem os correspondentes custos da referida fiscalização generalizada dos beneficiários dos pagamentos.

A título de exemplo da diversidade e quantidade de operações que teriam que ser fiscalizadas no próprio ano-calendário e que tornam essa ação faticamente impossível, cita-se uma amostragem das hipóteses de retenções tratadas apenas pela recente Medida Provisória nº 232, de 30/12/2004:

a) da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS e da Contribuição para o PIS/PASEP sobre os pagamentos efetuados pelas pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas de direito privado pela prestação de serviços de limpeza, conservação, manutenção, segurança, vigilância, transporte, locação de mão-de-obra, medicina, engenharia, publicidade e propaganda, assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, bem como pela remuneração de serviços profissionais (art. 5º);

b) do imposto de renda à alíquota de 1,5% sobre os pagamentos efetuados a pessoas jurídicas e físicas fornecedoras de insumos relativas às mercadorias que indica, bem assim da CSLL quando o pagamento for efetuado a pessoa jurídica (art. 6º); e

c) do imposto de renda à alíquota de 1,5% sobre as importâncias pagas ou creditadas a pessoas jurídicas de direito privado pela prestação de serviços de manutenção de bens móveis e imóveis e transporte, bem como de



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

Processo nº : 10215.000509/99-02

Acórdão nº : 102-46.654

medicina prestados por ambulatórios, banco de sangue, casa e clínica de saúde, casas de recuperação e repouso sob orientação médica, hospital e pronto-socorro, e de engenharia relativos à construção de estradas, pontes, prédios e obras assemelhadas (art. 7º)

Em face do exposto e principalmente da não exclusão por disposição expressa de lei da responsabilidade da fonte pagadora pelo recolhimento do imposto não retido, mesmo após o encerramento do prazo par entrega da declaração de ajuste anual, verifica-se ser irrelevante o entendimento de que o art. 103, do Decreto-lei nº 5.844, de 1943, não poderia dar suporte legal para o referido art. 722 do RIR/99, por se interpretar que se aplicaria apenas às espécies de rendimentos relacionados no referido diploma legal, entre os quais não se encontram os de que tratam os presentes autos.

Apesar de irrelevante, esclarece-se que esse não é o entendimento que deflui do art. 103 do Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, que integra o Capítulo III – “Do Recolhimento do Imposto”, do Título II – “Da arrecadação nas Fontes”, do referido diploma legal, abaixo transcrito:

TÍTULO II

Da arrecadação nas fontes

CAPÍTULO III

DO RECOLHIMENTO DO IMPOSTO

Art. 101. *Às pessoas obrigadas a reter o imposto compete o recolhimento às repartições fiscais.*

Art. 102. *O recolhimento do imposto será efetuado dentro do prazo de 30 dias contados da data em que se tornou obrigatória a retenção pela fonte, ou pelo procurador do residente ou domiciliado no estrangeiro.*

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

Como se observa, o Título II enuncia abstrata e genericamente que trata “Da Arrecadação nas Fontes”, ou seja, de toda e qualquer fonte, não se limitando, portanto, às fontes e rendimentos relacionados no referido decreto-lei. O Capítulo III – “Do Recolhimento do Imposto”, integrante do Título II, também é



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

Processo nº : 10215.000509/99-02

Acórdão nº : 102-46.654

genérico e abstrato, abrangendo, portanto, todo e qualquer imposto que, por disposição de lei, deva ser retido e recolhido na fonte, pois não vincula expressamente a responsabilidade da fonte pagadora pela falta de retenção apenas dos rendimentos relacionados no decreto-lei (CTN, art. 97, inc. VI), não se podendo, portanto, distinguir onde a lei não distingue.

Talvez em função da referida tese de exoneração da responsabilidade da fonte pagadora, bem assim da inexistência de previsão legal de aplicação da multa de ofício isolada na hipótese de que trata o presente processo (Lei nº 9.430/96, art. 44), é que o art. 9º, da Lei nº 10.426, 24/04/2002, a seguir reproduzido, estabelece que se aplica nos casos de falta de retenção as multas de que tratam os incisos I e II do art. 44 da Lei nº 9.430/96:

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."

Observe-se que a Lei nº 10.426/2002 não exclui a responsabilidade da fonte pagadora após o encerramento do prazo para entrega da declaração de ajuste anual, dispondo apenas sobre a multa pela não retenção e recolhimento no prazo fixado, confirmando que o imposto não retido pode ser exigido a qualquer tempo, ressalvada a hipótese do art. 722 do RIR/99.

Corrobora essa assertiva o fato de o art. 44 da Lei nº 9.430/96, adiante transcrito, não prever a aplicação de multa isolada por falta de retenção e recolhimento de imposto de renda na fonte, circunstância que implica reconhecer que a multa deve ser aplicada juntamente com o tributo devido (Lei nº 9.430/96, art.



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

Processo nº : 10215.000509/99-02

Acórdão nº : 102-46.654

44, § 1º, inc. I), confirmando a responsabilidade da fonte pagadora, exceto na hipótese prevista no art. 722 do RIR/99:

"Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I – de 75% (setenta e cinco por cento), nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimentos do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II – 150% (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 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

§ 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:

I – juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos;

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

III – isoladamente, no caso de pessoa física sujeita ao pagamento mensal do imposto (carnê-leão) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de fazê-lo, ainda que não tenha apurado imposto a pagar na declaração de ajuste;

IV – isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;

V – isoladamente, no caso de tributo ou contribuição social lançado, que não houver sido pago ou recolhido." (revogado pelo art. 7º, da Lei nº 9.716, de 26/11/98).

Em face do exposto REJEITO a preliminar levantada de ofício de exclusão da responsabilidade da fonte pagadora pelo imposto não retido, após o transcurso do dia 31 de dezembro do ano-calendário em que os pagamentos foram efetuados ou do dia do término do prazo para a entrega da declaração de ajuste anual.



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

Processo nº : 10215.000509/99-02

Acórdão nº : 102-46.654

No mérito, a alegação de ilegalidade dos cálculos do imposto devido, porque a fiscalização somou todos os pagamentos efetuados no mês de cada um dos prestadores de serviços, para então submeter esse montante à tabela progressiva do imposto de renda na fonte, bem assim por ter, nas palavras do recorrente, adicionado o valor do imposto à base de cálculo do mesmo (reajuste da base de cálculo), como se demonstrará, não contém vício de ilegalidade, por decorrer de expressa disposição legal.

O somatório dos pagamentos efetuados no mês é feito por expressa determinação da Lei nº 7.713, de 22/12/1988, art. 7º, § 1º, Lei nº 8.134, de 27/12/1990, art. 3º, e Lei nº 9.250, de 26/12/1995, art. 3º, parágrafo único, que dispõem, *verbis*:

Lei nº 7.713, de 1988

"Art. 7º Ficam sujeitos à incidência do Imposto sobre a Renda na fonte, calculado de acordo com o disposto no art. 25 desta Lei:

I – os rendimentos do trabalho assalariado, pagos ou creditados por pessoas físicas ou jurídicas;

II – os demais rendimentos percebidos por pessoas físicas, que não estejam sujeitos à tributação exclusiva na fonte, pagos ou creditados por pessoas jurídicas.

§ 1º O imposto a que se refere este artigo será retido por ocasião de cada pagamento ou crédito e, se houver mais de um pagamento ou crédito, pela mesma fonte pagadora, aplicar-se-á a alíquota correspondente à soma dos rendimentos pagos ou creditados à pessoa física no mês, a qualquer título." (g.n.)



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

Processo nº : 10215.000509/99-02

Acórdão nº : 102-46.654

Lei nº 8.134, de 1990

"Art. 3º O imposto de renda na fonte, de que tratam os arts. 7º e 12 da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, incidirá sobre os valores efetivamente pagos no mês."

Lei nº 9.250, de 1995

"Art. 3º O Imposto sobre a Renda incidente sobre os rendimentos de que tratam os arts. 7º, 8º e 12 da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, será calculado de acordo com a seguinte tabela progressiva em Reais:

BASE DE CÁLCULO EM R\$	ALÍQUOTA%	PARCELA A DEDUZIR DO IMPOSTO EM R\$
até 900,00	-	-
acima de 900,00 até 1.800,00	15	135
acima de 1.800,00	25	315

Parágrafo único. O imposto de que trata este artigo será calculado sobre os rendimentos efetivamente recebidos em cada mês."

O Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/99), no § 2º, do art. 620, complementa os dispositivos legais, estabelecendo:

"Art. 620. Os rendimentos de que trata este Capítulo estão sujeitos à incidência do imposto na fonte, mediante aplicação de alíquotas progressivas, de acordo com as seguintes tabelas em Reais:

§ 2º O imposto será retido por ocasião de cada pagamento e se, no mês, houver mais de um pagamento, a qualquer título, pela mesma fonte pagadora, aplicar-se-á a alíquota correspondente à soma dos rendimentos pagos à pessoa física, ressalvado o disposto no art. 718, § 1º, compensando-se o imposto anteriormente retido no próprio mês (Lei nº 7.713, de 1988, art. 7º, § 1º, e Lei nº 8.134, de 1990, art. 3º)." (g.n.).

A alegação de que o Fisco calculou imposto maior que o devido por ter adicionado o valor deste à base de cálculo também é improcedente, pois esse fato, que constitui o reajustamento da base de cálculo, de modo a compatibilizá-la com o rendimento líquido recebido pelos beneficiários, decorre de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 10215.000509/99-02

Acórdão nº : 102-46.654

expressa determinação do art. 5º, da Lei nº 4.154, de 1962, abaixo transcrito, e que embasa o art. 725 do RIR/99, que também dispõe sobre a matéria:

Lei nº 4.154, de 28/11/1962

*“Art 5º Ressalvados os casos previstos nos artigos 100 e 101 do Regulamento mencionado no artigo 1º, quando a fonte pagadora assumir o ônus do imposto devido pelo beneficiado, a **importância paga, creditada, empregada, remetida ou entregue, será considerada como líquida, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto, sobre o qual recairá o tributo**”. (g.n.).*

RIR/99

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

A jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF e do Conselho de Contribuintes sobre a matéria é nesse sentido, conforme ementas dos acórdãos a seguir transcritas:

“ASSUNÇÃO DO ÔNUS – Este artigo não estabelece forma especial para assunção do ônus; na falta de retenção, qualquer que seja a razão, para todos os efeitos legais, considera-se assumido o ônus do tributo que será devido com a base de cálculo reajustada (Ac. CSRF/01-0.148/81 – Resenha Tributária, Jurisprudência - CSRF 1.2.9, pág. 2533)”

*“ASSUNÇÃO DO ÔNUS – 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 tributo, **bastando que haja não-retenção, nos casos em que a lei prevê, para que se considere assumido o ônus do tributo**. (Ac. 1º CC 104-5.284/85 – Resenha Tributária, Seção 1.2, Ed. 48/86, pág. 1390).” (g.n.).*

No caso, não é necessário que a empresa admita ou aceite que assumiu o ônus do tributo, porque a sua responsabilidade não decorre dessa manifestação de vontade, mas do simples fato de que a importância que pagou, por não ter havido retenção na fonte, é considerada líquida, e, assim, o rendimento



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

Processo nº : 10215.000509/99-02

Acórdão nº : 102-46.654

bruto, em decorrência dos princípios que regem a tributação na fonte, inclui necessariamente o imposto, que se obtêm mediante o reajustamento da base de cálculo.

Não procede, ainda, a alegação de que o cálculo do imposto devido não estaria correto pelo fato de os beneficiários dos pagamentos utilizarem parte do valor recebido para efetuar pagamentos a pedreiros, serventes e ajudantes, cujas importâncias estariam abaixo do limite de isenção do imposto de renda na fonte, fato que, no entender do recorrente, reduziria o valor do tributo exigido no auto de infração. De acordo com a legislação anteriormente transcrita, o imposto é retido sobre a importância paga ao beneficiário, sendo irrelevante o destino que ele dê aos recursos recebidos.

Contudo, no que diz respeito ao beneficiário dos pagamentos que utiliza parte dos recursos para efetuar pagamentos a terceiros que trabalharam em empreitada contratada, a legislação autoriza a dedução na declaração anual de ajuste das despesas de custeio pagas, necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, escrituradas em Livro Caixa, quando o imposto retido será compensado com o devido ou restituído (RIR/99, art. 75, inc. III).

A maioria dos beneficiários dos pagamentos não se utilizou desse permissivo legal, optando por apresentar a declaração de rendimentos no modelo simplificado, mesmo alguns dispondo de Livro Caixa. Comprova o exposto as observações da autoridade lançadora, relativamente ao Sr. AURÉLIO FERREIRA PINTO (fl. 377/378), abaixo transcritas:

*"As declarações, referentes aos anos-calendário de 1997 e 1998, foram apresentadas no **modelo simplificado**." (g.n.).*

*"O contribuinte considerou como rendimentos auferidos a serem declarados ao fisco a quantia líquida das receitas recebidas diminuídas dos pagamentos efetuados no período, conforme registros escriturados no **Livro Caixa**. Porém, ao prestar declaração de rendimentos em modelo simplificado, o contribuinte deveria ter informado a totalidade dos rendimentos auferidos no período, fazendo jus ao desconto simplificado*



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 10215.000509/99-02

Acórdão nº : 102-46.654

de 20%, limitado a R\$ 8.000,00, sem necessidade de comprovação.” (g.n.).

“Ao optar pela Declaração em modelo simplificado, o contribuinte pôde deduzir dos seus rendimentos o percentual de 20%, limitado a R\$ 8.000,00. Diante disso, o mesmo fica impossibilitado de modificar sua declaração para o modelo completo, pois a legislação em vigor não permite tal procedimento (arts. 1º, 2º e 3º, e parágrafos da Lei nº 7.713/88, Arts. 1º ao 3º da Lei nº 8.134/90, ADN COSIT nº 24/96; IN SRF nº 159/98 – art. 1º e 2º; MP 1990-26, art 10; IN SRF nº 165/99, art 1º e 4º; IN SRF nº 157/99, art 2º; Art. 21 da Lei nº 9.532/97).”

Na mesma situação encontravam-se os contribuintes VICENTE PINTO DE LIRA (fl. 397 e 413), HERMINIO DE SOUSA BRANCO (fl. 447), FRANCISCO CHAVES DE MIRANDA (fl. 454) e ANTONIO PROCÓPIO FERREIRA (fl. 473). Apenas o contribuinte WALDELIR CANTE DOS SANTOS apresentou declaração anual de ajuste no modelo completo, mas optou apenas pela dedução do valor relativo a dependentes (fl. 430).

Não prospera também a argüição do recorrente de que o Fisco não considerou na base de cálculo do imposto os dependentes dos beneficiários dos pagamentos efetuados pela recorrente, por se tratar essa dedução de uma faculdade do contribuinte e não uma determinação da lei, conforme se constata do inc. III, do art. 4º, da Lei nº 9.250, de 26/12/1995, abaixo transcrito:

*“Art. 4º Na determinação da base de cálculo sujeita à incidência mensal do Imposto sobre a Renda **poderão** ser deduzidas:*

.....
....

III – a quantia de R\$ 106,00 (cento e seis reais) por dependente;” (g.n)

Consigne-se, entretanto, que esse fato não traz prejuízo para o contribuinte, que pode deduzir a quantia relativa aos dependentes na declaração anual de ajuste, compensando o imposto retido com o devido na declaração ou então obter sua restituição, conforme se deflui dos dispositivos da Lei nº 9.250, de 1995, a seguir reproduzidos:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 10215.000509/99-02

Acórdão nº : 102-46.654

Lei nº 9.250, de 1995

"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:

.....

c) à quantia de R\$ 1.272,00 (um mil, duzentos e setenta e dois reais) por dependente;"

"Art. 13 O montante determinado na forma do artigo anterior constituirá, se positivo, imposto a pagar e, se negativo, valor a ser restituído." (g.n.).

Por último, alega o sujeito passivo que foi realizada a fiscalização dos beneficiários dos pagamentos, nos quais está sendo cobrado o imposto devido, circunstância que faria com que o Fisco estivesse exigindo o tributo em duplicidade, da fonte pagadora e dos beneficiários, conforme comprovam as cópias de peças dos procedimentos fiscais que foram juntadas aos autos.

A ação fiscal, no caso, se desenvolveu para verificar se os beneficiários dos pagamentos efetuados pela recorrente, abaixo relacionados, incluíram ou não esses rendimentos em suas declarações anuais de ajuste. Tendo a fiscalização constatado a omissão desses rendimentos, lançou de ofício o imposto devido, com base nas informações da fonte pagadora, conforme se constata dos documentos, cujos números das folhas que se seguem aos nomes, onde é possível verificar que os valores tributados na declaração dos beneficiários seriam os mesmos utilizados para calcular o imposto que deveria ter sido retido na fonte, constituindo-se, assim, conforme afirma o recorrente, em bi-tributação, que deve ser afastada:

a) Aurélio Ferreira Pinto: fls. 332, 353, 77 e 378;

b) Vicente Pinto de Lira: fls. 335, 336, 388, 396, 397 e 413;



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

Processo nº : 10215.000509/99-02

Acórdão nº : 102-46.654

- c) Waldelir Cante dos Santos: fls. 336, 424 e 430;
- d) Hermínio de Sousa Branco: fls. 33, 334, 441, 442 e 447;
- e) Francisco Chaves de Miranda: fls. 333 e 454; e
- f) Antônio Procópio Ferreira: fls. 332, 461 e 473

A propósito do alegado, temos que o art. 722 do RIR/99, adiante transcrito, estabelece que quando se tratar de imposto devido como antecipação e a fonte pagadora comprovar que o beneficiário já incluiu o rendimento em sua declaração anual de ajuste, aplica-se à fonte pagadora apenas a penalidade prevista no art. 957 do referido regulamento e os juros de mora pelo atraso, calculados sobre o valor do imposto que deveria ter sido retido, sem obrigatoriedade de recolhimento do tributo. Nesse caso, os juros são devidos desde a data em que devia ter sido recolhido o imposto até o dia em que se encerra o prazo para a entrega da DIRPF, data em que o contribuinte deve também efetuar o pagamento do imposto:

RIR/1999

"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." (g.n.).*

"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.



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

Processo nº : 10215.000509/99-02

Acórdão nº : 102-46.654

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.” (g.n.).

Diante dessa alegação, o julgamento foi convertido em diligência (fl. 688/701), tendo então a Unidade Local elaborado os demonstrativos de fls. 711 a 719, nos quais exclui do auto de infração os rendimentos que os beneficiários haviam incluído em suas declarações de rendimentos e aqueles que foram lançados de ofício, reduzindo o imposto de renda na fonte não recolhido pela recorrente no ano de 1997 de R\$ 11.763,42 (fl. 226) para R\$ 8.373,95 (fl. 716) e do ano de 1998 de R\$ 69.260,60 (fl. 234) para R\$ 30.567,45 (fl. 719).

Em face do exposto e tudo o mais que do processo consta VOTO POR DAR PROVIMENTO PARCIAL, para excluir do auto de infração os rendimentos que foram incluídos nas declarações de rendimentos dos beneficiários e aqueles que foram objeto de lançamento do IRPF de ofício, conforme demonstrativos elaborados pela Unidade Local (fls. 711/719), mantendo, assim, o lançamento de R\$ 8.373,95 relativo ao ano de 1997 (fl. 716) e R\$ 30.567,45, referente ao ano de 1998 (fl. 719).

Sala das Sessões - DF, em 25 de fevereiro de 2005.


JOSÉ OLESKOVICZ



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

Processo nº : 10215.000509/99-02

Acórdão nº : 102-46.654

VOTO VENCEDOR

Conselheira LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO, Redatora Designada

Exsurge do relatório que a lide refere-se à determinação do sujeito passivo quando a fonte pagadora não efetiva a retenção do imposto de renda na fonte, a título de antecipação do imposto devido na Declaração de Ajuste Anual.

Permita-me o ilustre Conselheiro-Relator JOSÉ OLESKOVICZ, a quem aprendi a admirar pelos brilhantes posicionamentos jurídicos e enfático senso de justiça fiscal, discordar de seu posicionamento ao entender que, à ausência de retenção do imposto pela fonte pagadora e ultrapassado o prazo para a apresentação da correspondente DIRPF, compete à administração tributária eleger o sujeito passivo para se exigir o cumprimento da obrigação. Isto é, entende o i. Conselheiro que tanto se pode lançar a fonte pagadora como o beneficiário do rendimento, quando não declarado o rendimento.

Do relato, verifica-se que a fonte pagadora foi autuada em face de ausência de retenção do imposto de renda quando já ultrapassado o ano-calendário do pagamento. Tratando-se de rendimento sujeito à antecipação do devido na DIRPF e exigindo-se o imposto da fonte pagadora, improcede o lançamento levado a efeito pela autoridade lançadora.

A matéria é conhecida nesta E. Câmara que, após longos debates, firmou o entendimento, ainda que à maioria de votos, de ser cabível a exigência do imposto na declaração de ajuste anual da pessoa física beneficiária do rendimento, no caso de a fonte pagadora deixar de efetuar a retenção do imposto na fonte, incidência a título de antecipação do imposto devido na declaração de ajuste anual do beneficiário e a ação fiscal ocorrer após o término do respectivo ano-calendário.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 10215.000509/99-02

Acórdão nº : 102-46.654

Preliminarmente, deve-se ressaltar que, nos termos do artigo 142 do Código Tributário Nacional, o lançamento tributário tem por objetivo formalizar o crédito tributário correspondente a uma obrigação preexistente. Para tal, o fisco verifica a ocorrência do fato gerador da respectiva obrigação e apura, quantitativamente, a matéria tributável tornando-a líquida, em condições de exigibilidade.

Por sua vez, a verificação da ocorrência do fato gerador pressupõe a observância da legislação de regência do tributo. Dessa forma, a vinculação é uma das características essenciais do lançamento tributário, que só é eficaz se realizado no estritos termos que a lei o admite, presidido pelo princípio da legalidade e pela situação de fato preexistente.

A exigência de crédito tributário, mediante lançamento regularmente constituído por servidor competente da administração tributária, deve estar subordinada ao princípio da legalidade. A obediência a esse princípio é expressa nos artigos 37, *caput*, e 150, inciso I, da Constituição Federal.

Também o artigo 3º do CTN consagra o princípio da legalidade ao dispor que tributo só pode ser exigido quando instituído por lei.

Feitas essas ponderações, constata-se que, na constituição de crédito tributário mediante o lançamento, o autor fiscal tem o dever funcional de subjugar-se aos ditames legais.

Na ação fiscal ora em julgamento, acusa-se o sujeito passivo de não ter oferecido à tributação rendimentos de prestação de serviço com vínculo empregatício, através de ação judicial e sem a devida retenção do imposto pela fonte pagadora.

Para o deslinde da matéria, imprescindível noticiar, preliminarmente, que a sistemática de **pagamento** do imposto, mensalmente, à medida do recebimento, prevista na Lei nº 7.713, de 1988, teve vigência exclusivamente no



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

Processo nº : 10215.000509/99-02

Acórdão nº : 102-46.654

ano-calendário de **1989**. Ou seja, na Declaração do exercício de 1990 não se previa qualquer ajuste anual. O imposto era apurado mensalmente e com prazo de vencimento também mensal. Contudo, havia a **opção** tão-somente de se efetuar o pagamento do imposto, atualizado, no caso de mais de uma fonte pagadora em um mesmo mês, quando da entrega da declaração anual, não havendo qualquer ajuste.

Essa sistemática foi alterada com a edição da Lei nº 8.134, de 27 de dezembro de 1990, quando se voltou a instituir a figura da **declaração de ajuste anual**, com previsão de deduções de pagamentos efetuados no ano-calendário, inclusive a dedução de imposto pago ou retido na fonte durante o ano-calendário.

Para visualização dos dispositivos legais aplicáveis à matéria em julgamento e constantes no enquadramento legal, transcreve-se a seguir:

I - Lei nº 7.713, de 1988

“Art. 1º. Os rendimentos e ganhos de capital percebidos a partir de 1º de janeiro de 1989, por pessoas físicas ou domiciliadas no Brasil, serão tributados pelo imposto de renda na forma da legislação vigente, com as modificações introduzidas por esta Lei.

Art. 2º. O imposto de renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos.

Art. 3º O imposto incidirá sobre o **rendimento bruto**, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos arts. 9º a 14 desta Lei.

II - Lei nº 8.134, de 1990

“Art. 1º. **A partir do exercício de 1991**, os rendimentos e ganhos de capital percebidos por pessoas físicas residentes ou domiciliadas no Brasil serão tributados pelo imposto de renda na forma da legislação vigente, **com as modificações introduzidas por esta Lei**.

Art. 2º. O imposto de renda das pessoas físicas será devido à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, **sem prejuízo do ajuste estabelecido no art. 11.**”



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 10215.000509/99-02

Acórdão nº : 102-46.654

III - Lei nº 9250, de 1995

"Art. 3º O imposto de renda incidente sobre os rendimentos de que tratam os arts. 7º, 8º e **12, da Lei nº 7.713**, de 22 de dezembro de 1988, será calculado de acordo com a seguinte tabela progressiva em Reais:"

Considerando a citação aos artigos 11 da Lei nº 8.134, de 1990, e 12 da Lei nº 7.713, para a devida análise, imprescindível as respectivas transcrições desses artigos, *verbis*:

"Da Declaração de Rendimentos

"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 anualmente declaração de rendimentos em modelo"

"Art. 12. No caso de rendimentos recebidos acumuladamente, o **imposto incidirá, no mês do recebimento ou crédito**, sobre o total dos rendimentos, diminuídos do valor das despesas com ação judicial necessárias ao seu recebimento, inclusive de advogados, se tiverem sido pagas pelo contribuinte, sem indenização." (destacamos)

Conhecidos os dispositivos legais que dispõem sobre a matéria, destacamos que a Lei nº 8.134, de 1990, restabeleceu a figura da declaração anual de rendimentos com os devidos ajustes (deduções de despesas médicas, contribuições e doações, entre outras) e, do imposto então calculado, com base na tabela progressiva, passou-se a deduzir o imposto retido pela fonte pagadora ou recolhido, por antecipação, pelo próprio sujeito passivo.

Com base na legislação vigente é que o digno auditor fiscal lavrou o auto de infração, em face da constatação de não ter o contribuinte incluído os rendimentos em questão na composição da base de cálculo do imposto quando da apresentação da declaração de rendimentos.



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

Processo nº : 10215.000509/99-02

Acórdão nº : 102-46.654

Nesse contexto, passo ao exame da lide.

A jurisprudência firmada neste Tribunal Administrativo firmou-se no sentido da legitimidade da exigência na figura do contribuinte pessoa física, quando o lançamento se concretiza após o ano-calendário ao da percepção do rendimento.

No caso, a legislação de regência, conforme visto acima, estatui que os rendimentos do trabalho, inclusive os recebidos acumuladamente em decorrência de demanda judicial, sujeitam-se ao desconto do imposto de renda na fonte, a título de antecipação do apurado na declaração de rendimentos.

Também necessário o esclarecimento de que, no sistema de retenção de fonte, a pessoa obrigada a satisfazer a obrigação, a princípio, é a pessoa que lhe atribuiu esse rendimento. Tem-se, pois, que a lei elegeu a fonte pagadora do rendimento para sujeito passivo **da obrigação de reter** o imposto, sendo que também a **lei instituiu a obrigação de o beneficiário incluir o rendimento percebido durante o ano-calendário na declaração de ajuste**, com o fito de determinar a real base de cálculo do imposto devido durante o ano-calendário.

Não se sujeitam à base de cálculo os rendimentos isentos, não tributáveis ou tributáveis exclusivamente na fonte.

Temos, pois, que os valores pagos ao interessado integram o rol dos rendimentos sujeitos à incidência por antecipação, ou seja, tributação na fonte a título de antecipação do imposto devido na declaração anual, de cujo imposto apurado será deduzido o pago na fonte. Assim, a obrigação da fonte pagadora é tão-somente a de reter e de recolher o imposto de renda na fonte, respondendo pelo recolhimento, ainda que não retido, no caso de a ação fiscal ocorrer contra a fonte pagadora, **desde que dentro do próprio ano-calendário do pagamento do rendimento.**



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

Processo nº : 10215.000509/99-02

Acórdão nº : 102-46.654

Por outro lado, é dever legal do beneficiário declarar o rendimento auferido e pagar o imposto apurado na declaração anual, compensando o imposto retido quando ocorrida a retenção.

No caso específico do imposto de renda retido na fonte a título de antecipação, a responsabilidade atribuída à fonte pagadora (reter o imposto a título de antecipação) não afasta a do legítimo sujeito passivo de cumprir a obrigação de oferecer os rendimentos à tributação na declaração de ajuste anual.

A lei, conforme previsto no art. 128 do CTN, atribuiu a terceiro (no caso a fonte pagadora) tão-somente a responsabilidade pela **retenção do imposto a título de antecipação do devido na declaração**. No entanto, há de se observar que esta responsabilidade não persiste “ad eternum”.

Findo o ano-calendário em que se deu o pagamento e, mais ainda, transcorrido o prazo para entrega da declaração de rendimentos do beneficiário, não há que perdurar a responsabilidade atribuída à fonte pagadora. Isto porque se trata de situação em que o cumprimento da obrigação pela fonte pagadora fica afastado, ou seja, o encerramento do exercício e o decurso do prazo para a entrega da declaração, afastam a responsabilidade da fonte pagadora, passando a surgir a obrigação do legítimo sujeito passivo – o beneficiário do rendimento.

Nesta ordem de idéias, o procedimento de ofício ocorrido após o encerramento do ano-calendário é legítimo ao considerar que o imposto incidente sobre os rendimentos recebidos pela pessoa física passa a ser devido na declaração de ajuste, com os demais rendimentos já declarados.

No caso dos autos, o Auto de Infração foi lavrado em 2001, exigindo o imposto de renda relativo a fatos geradores ocorridos em 1998 e 1999. Portanto, em momento posterior ao final do ano-calendário.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 10215.000509/99-02

Acórdão nº : 102-46.654

Constatado esse fato, não se justifica a posição daqueles que entendem a manutenção da exigência na fonte pagadora, isto porque, findo o ano-calendário não há mais que se falar em **antecipação** de imposto. Antecipar o quê se já transcorrido o prazo de antecipação?

Cabe, ainda, nesta assentada, a transcrição dos seguintes artigos do CTN:

“Art. 45. Contribuinte do imposto é o titular de disponibilidade a que se refere o artigo 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 .

(...)

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

Parágrafo único. O sujeito 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. (Grifou-se).

Pelos dispositivos legais em destaque, tem-se que a responsabilidade decorre de disposição expressa de lei.

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



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

Processo nº : 10215.000509/99-02

Acórdão nº : 102-46.654

título de antecipação do devido na declaração, não exime o contribuinte - pessoa física de incluir os rendimentos recebidos em sua DIRPF anual.

Assim, resumindo, 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-calendário, pois a pessoa física beneficiária é efetivamente o sujeito passivo - contribuinte, nos exatos termos da lei.

A fonte pagadora, em casos que tais, assume o papel, nos termos da legislação que rege a matéria, de tão-somente antecipar o imposto a ser apurado na declaração.

Em face de diversos julgados 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, 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 o 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, tipificando *bis in idem*. Há possibilidades para tanto, por ex.: fonte pagadora em determinada Região Fiscal e pessoa física em outra; pessoa física 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 beneficiária também sofrer ação fiscal.



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

Processo nº : 10215.000509/99-02

Acórdão nº : 102-46.654

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 se encontrava obrigado a apresentar a DIRPF e teria direito à restituição.

Assim é que, sabiamente, 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 artigos 717, 721 e 722 do RIR/99,

Apesar de o Regulamento do Imposto de Renda, acima citado, considerar 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



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

Processo nº : 10215.000509/99-02
Acórdão nº : 102-46.654

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."

Mencionados os dispositivos legais acima, pode-se constatar os fatos a seguir enumerados:

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



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

Processo nº : 10215.000509/99-02
Acórdão nº : 102-46.654

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, sabidamente 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, smj., 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-calendário. Essa sistemática permite, controle mais eficaz, por parte da administração tributária, principalmente



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

Processo nº : 10215.000509/99-02

Acórdão nº : 102-46.654

após a instituição da DIRF, além de possibilitar antecipação de receita aos cofres do Erário.

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 à tabela progressiva na declaração, pois, efetivamente, é ele o contribuinte.

Nesse sentido, vasta é a jurisprudência das Câmaras competentes para julgar a matéria, podendo-se citar os seguintes Acórdãos 102-43.925, 104-12.238 e 106-11.335. Também nesse sentido julgados na Câmara Superior de Recursos Fiscais, Acórdão nºs. CSRF/01-05.074 e CSRF/01-04.927, transcrevendo-se a ementa desse último:

"IMPOSTO DE RENDA NA FONTE - ANTECIPAÇÃO - FALTA DE RETENÇÃO – LANÇAMENTO APÓS 31 DE DEZEMBRO DO ANO-CALENDÁRIO – EXCLUSÃO DA RESPONSABILIDADE DA FONTE PAGADORA PELO RECOLHIMENTO DO IMPOSTO DEVIDO – Instituído a legislação que a incidência do imposto na fonte ocorre por antecipação do imposto devido na declaração de ajuste anual de rendimentos e a ação fiscal ocorre após 31 de dezembro do ano do fato gerador, incabível a constituição de crédito tributário através do lançamento de imposto de renda na fonte, pessoa jurídica pagadora dos rendimentos.

RENDIMENTOS DO TRABALHO – INCIDÊNCIA NA DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL – Constatado o não oferecimento, à incidência do imposto, de rendimentos tributáveis, na declaração de ajuste anual, legítima a autuação na pessoa do beneficiário. A falta de retenção do imposto pela fonte pagadora não exonera o contribuinte, beneficiário dos rendimentos, da obrigação de incluí-los, para tributação, na declaração de ajuste anual."

Pode-se, pois, concluir equivocada a pretensão de se eleger a 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-calendário.**



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

Processo nº : 10215.000509/99-02

Acórdão nº : 102-46.654

Adotar o entendimento do i. Conselheiro-Relator recorrido poder-se-ia estar beneficiando, indevidamente, o beneficiário do rendimento, em prejuízo ao Erário, no caso de o montante do rendimento, na fonte, estar sujeito à alíquota de 15% e, na declaração, em conjunto com outros rendimentos sujeitos à tabela progressiva, o somatório dos rendimentos elevar a classe dos rendimentos para a alíquota máxima. O lançamento é atividade vinculada, cabendo ao lançador calcular **exatamente** o montante do tributo devido pelo sujeito passivo - contribuinte.

Apenas a título de esclarecimento, em matéria semelhante, quando o imposto também é exigido a título de antecipação daquele devido na declaração, a própria administração fiscal dispensou o lançamento quando já passado o ano base em que o imposto deveria ter sido pago. É o caso do carnê-leão. Passa-se a exigir multa específica pela ausência de antecipação de imposto.

Em face de todo o exposto, ilegítimo o lançamento na fonte pagadora do rendimento, motivo pelo qual voto no sentido de PROVER o recurso em face de erro na identificação do sujeito passivo.

Sala das Sessões – DF, em 25 de fevereiro de 2005.

LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO