



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
SEXTA CÂMARA

Processo nº. : 10283.002465/00-94
Recurso nº. : 134.323
Matéria : IRPF - Ex(s): 1995 a 1999
Recorrente : SEBASTIÃO DA SILVA REIS
Recorrida : 2ª TURMA/DRJ em BELÉM - PA
Sessão de : 13 DE AGOSTO DE 2003
Acórdão nº. : 106-13.451

IRPF. RENDIMENTO DE TRABALHO ASSALARIADO. AJUDA DE CUSTO - A ajuda de custo isenta do imposto de renda é a que se reveste de caráter indenizatório, destinadas a atender às despesas com transporte, frete e locomoção do beneficiário e de sua família, em caso de remoção de um município para outro. Os valores recebidos a esse título que deixem de preencher as condições legais exigidas, deverão integrar a base de cálculo para o imposto de renda.

TICKET. COMBUSTÍVEL - Valores recebidos em pecúnia a título de ticket – combustível integram o rendimento tributável do beneficiário.

AUSÊNCIA DE RETENÇÃO NA FONTE. RESPONSABILIDADE LEGAL TRIBUTÁRIA - O imposto de renda de pessoa física é devido no momento da percepção dos rendimentos. Quando a fonte pagadora deixar de retê-lo, a importância paga, creditada, empregada, remetida ou entregue, será considerada líquida, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto, sobre o qual recairá o imposto. Na hipótese de falta ou inexatidão de recolhimento do imposto devido na fonte, a ação fiscal deverá ser contra a fonte pagadora dos rendimentos, autora da infração tributária. O substituto tributário do imposto de renda de pessoa física responde pelo pagamento do tributo, caso não tenha feito a retenção e o recolhimento devido.

Recurso provido.

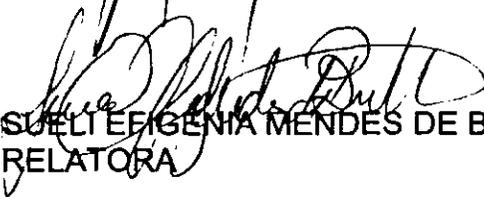
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por SEBASTIÃO DA SILVA REIS.

ACORDAM os Membros da Sexta 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 Thaisa Jansen Pereira e Luiz Antonio de Paula que negavam provimento ao recurso.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10283.002465/00-94
Acórdão nº : 106-13.451


DORIVAL FADOVAN
PRESIDENTE


SUELI EFIGENIA MENDES DE BRITTO
RELATORA

FORMALIZADO EM: 24 SET 2003

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros ROMEU BUENO DE CAMARGO, THAISA JANSEN PEREIRA, ORLANDO JOSÉ GONÇALVES BUENO, LUIZ ANTONIO DE PAULA, EDISON CARLOS FERNANDES e WILFRIDO AUGUSTO MARQUES.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10283.002465/00-94
Acórdão nº : 106-13.451

Recurso nº : 134.323
Recorrente : SEBASTIÃO DA SILVA REIS

RELATÓRIO

Nos termos do Auto de Infração de fls. 94/102, exige-se do contribuinte um crédito tributário de R\$ 107.498,08, decorrente de omissão de rendimentos na Declaração de Ajuste Anual, pertinente aos exercícios de 1995 a 1999.

O contribuinte inconformado com o lançamento, por procurador (doc. de fls.118), tempestivamente apresentou a impugnação de fls. 117/ 138.

Os membros da 2ª Turma de Julgamento em Belém, por unanimidade de votos, mantiveram a exigência sob os fundamentos a seguir resumidos (163/172):

- Pelo que se depreende do auto de infração, o impugnante não figura como sujeito passivo da obrigação de reter e recolher o Imposto de Renda na Fonte, mas sim como contribuinte do Imposto de Renda Pessoa Física apurado em sua declaração de ajuste.
- Só a Pessoa política da União tem competência para regular a relação jurídico tributária que se estabelece entre o Fisco e o sujeito passivo da relação tributária, sendo certo afirmar que à Assembléia Legislativa, na qualidade de mera fonte pagadora, não pode rotular como não tributáveis rendimentos que estão sujeitos à incidência do imposto de renda.
- A distribuição de renda arrecadada com outros entes da federação não altera a competência da união quanto ao IR, conforme art. 6º do CTN.
- A verba denominada de ajuda de custo, goza de natureza indenizatória e destina-se a atender às despesas do ocupante de cargo público como transporte, frete e locomoção do beneficiário e de sua família, em

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10283.002465/00-94
Acórdão nº : 106-13.451

- caso de remoção que acarrete mudança permanente para outro município. Outras vantagens, mesmo que pagas sob essa denominação de maneira continuada ou eventual, sem que ocorra a mudança de residência do beneficiário para outro município e em caráter permanente, não estão abrangidas pela isenção de que trata o art. 6º, XX, da Lei nº 7.713/88, reproduzida no art. 40, I, do RIR/94.
- Quanto aos tickets combustível, o Ato Declaratório SRF nº 84 de 1999, prevê um conjunto de fatores que deverão estar presentes para que as verbas percebidas pelo parlamentar sejam ou não consideradas tributáveis. Desse conjunto, o essencial é destacar que as mencionadas verbas, quando revertidas em pecúnia, mesmo que pagas em formas de tickets, sofrem tributação de IRPF.
 - Com relação a imposição de multa de ofício e juros de mora, não há ato normativo, no âmbito da Receita Federal, que dispense tributação definida em lei, bem como cobrança de juros de mora, bem como o descumprimento de obrigação tributária, verificado em procedimento fiscalizatório, acarreta na cobrança do imposto devido, com o acréscimo de multa de ofício e juros de mora, nos moldes do art. 161 do CTN.

Dessa decisão tomou ciência e, na guarda do prazo legal, o contribuinte protocolou recurso de fls. 176/180, alegando, em síntese:

- As indenizações são não tributáveis, e mesmo se forem tributáveis cabia a fonte pagadora efetuar a retenção. Se não reteve, quando do fornecimento do documento para fins de declaração ao recorrente deveria tê-lo informado disso, mas não o fez.
- É incabível o fundamento da decisão ao citar o art. 123 do CTN como se o procedimento da Assembléia fosse uma convenção particular, já que como uma decisão no seio da administração pública, no caso a Assembléia Legislativa do Amazonas não pode ser considerada particular.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10283.002465/00-94
Acórdão nº : 106-13.451

-Em relação ao ticket-combustível, o Recorrente esclarece que nunca recebeu em espécie os valores constantes do auto de infração, estes tickets eqüivalem as passagens aéreas que os deputados recebem, e no caso do Estado do Amazonas, este também pode eqüivaler a uma ordem dada pela Assembléia Legislativa a uma empresa para que forneça combustível ao Deputado Estadual para que ele possa exercer seu mandato, locomovendo-se pelo estado, quando para isso for necessário o uso de barco.

É o Relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10283.002465/00-94
Acórdão nº : 106-13.451

VOTO

Conselheira SUELI EFIGÊNIA MENDES DE BRITTO, Relatora

O recurso preenche as condições de admissibilidade. Dele conheço.

Discute-se nos autos a incidência do imposto sobre a renda nas verbas recebidas a título de ajuda de custo e tíquetes-combustível.

Quanto ao mérito, pelos mesmos fundamentos consignados no voto condutor da decisão de primeira instância, reconheço que os valores recebidos como “ajuda de custo” e “tíquetes – combustível” são rendimentos tributáveis.

Contudo existe um outro ponto a ser examinado que é definir o sujeito passivo da obrigação tributária exigida pelo auto de infração de fls.94/102.

Para o devido exame da matéria, preliminarmente, analiso as regras aplicáveis ao imposto sobre a renda fixadas pela Lei nº 5.172/66, Código Tributário Nacional, nos seguintes dispositivos:

Art. 16. Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, ao contribuinte.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10283.002465/00-94
Acórdão nº : 106-13.451

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:

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.

Art. 44. A base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, de renda ou de proventos tributáveis.

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I – tratando-se de situação de fato, desde o momento em que verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II – tratando-se da situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

(grifos não são do original)

Desse conjunto de normas extrai-se:

- a) a obrigação principal só existe com a ocorrência do fato gerador;
- b) o fato gerador do imposto sobre a renda nasce com a disponibilidade econômica ou jurídica da renda ou proventos de qualquer natureza;
- c) o momento da ocorrência do fato gerador é aquele definido em lei;
- d) com o pagamento do imposto extingue-se a obrigação tributária principal.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10283.002465/00-94
Acórdão nº : 106-13.451

Por óbvio, o sujeito ativo da obrigação tributária só pode exigir imposto do sujeito passivo na ocorrência do fato gerador.

A normas legais que disciplinam a matéria, vigentes a época do fato gerador do imposto (art. 144 do CTN), encontram-se inseridas no Regulamento do Imposto Sobre a Renda aprovado pelo Decreto nº 1.041/94, as quais passo a comentar.

Os rendimentos auferidos pela pessoa física estão sujeitos ao imposto de renda sob duas formas de tributação, num primeiro momento – **na percepção do rendimento:**

Art. 1º - As pessoas físicas domiciliadas ou residentes no Brasil, titulares de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza, inclusive rendimentos e ganhos de capital, são contribuintes do imposto de renda, sem distinção da nacionalidade, sexo, idade, estado civil ou profissão (Leis ns. 4.506/64, art. 1º, 5.172/66, art. 43, e 8.383/91, art. 4º).

§ 1º - São também contribuintes as pessoas físicas que perceberem rendimentos de bens de que tenham a posse como se lhes pertencessem, de acordo com a legislação em vigor (Decreto-lei nº 5.844/43, art. 1º, parágrafo único, e Lei nº 5.172/66, art. 45).

§ 2º - O imposto será devido à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, sem prejuízo do ajuste estabelecido no art. 93 (Lei nº 8.134/90, art. 2º).

Num segundo momento – **apurado e calculado na Declaração de Ajuste Anual:**

Art. 93 – Sem prejuízo do disposto no § 2º do art. 1º deste Regulamento, a pessoa física deverá apresentar anualmente declaração de rendimentos em modelo aprovado pela Secretaria da Receita Federal, na qual se determinará o saldo do imposto a pagar ou o valor a ser restituído (Lei nº 8.383/91, art. 12). (grifos não são do original)

Registro, por ser oportuno, que a norma legal é clara no sentido de que recolhimento de imposto, via declaração, só é permitida para SALDO de imposto. Isso

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10283.002465/00-94
Acórdão nº : 106-13.451

significa, para aqueles rendimentos que por autorização legal escaparam da tributação mensal.

Essa norma, aliás, está em perfeita consonância com a regra do art. 7º do Decreto-lei nº 1.968 de 23/12/82, ainda em vigência, no sentido de que: *A falta ou insuficiência de recolhimento de imposto ou de quota nos prazos fixados, apresentada ou não a declaração de rendimentos, sujeitará o contribuinte à multa de mora de 20% ou a multa de lançamento "ex officio", acrescida, em qualquer dos casos, de juros de mora.*

As normas que deram origem a essa sistemática estão consignadas nas Leis nº 7.713/88 e 8.134/90. Pela primeira (art. 2º), o imposto passou a ser devido **mensalmente** à medida em que os rendimentos e ganhos de capital fossem percebidos. Pela segunda (art. 2º), foi excluída a palavra mensalmente e incluída a frase, *sem prejuízo do ajuste estabelecido no artigo 11*, e no art. 9º foi "ressuscitada" a obrigação da pessoa física apresentar anualmente a declaração de rendimentos, para determinar o saldo do imposto a pagar ou a restituir.

As modificações introduzidas por essa última norma, não afetaram a obrigação principal de PAGAR O IMPOSTO DE RENDA NO MOMENTO DA PERCEPÇÃO DO RENDIMENTO, isto significa que manteve-se como critério de apuração do imposto o regime de caixa.

Posteriormente a Lei nº 8.383/91, ao entrar em vigor 1/1/92, devolveu o critério de apuração mensal ao determinar que:

Art. 5º - A partir de primeiro de janeiro do ano –calendário de 1992, 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:

(...)

Parágrafo único – O imposto de que trata esse artigo será calculado sobre os rendimentos mensais efetivamente recebidos em cada mês. (grifei)



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10283.002465/00-94
Acórdão nº : 106-13.451

(...)

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.

Mais tarde, a Lei nº 9.250/95 manteve o indicado critério (art. 2º, parágrafo único), e pelo art. 7º determinou a apuração em Reais do saldo de imposto a pagar ou a restituir.

Essas normas legais confirmam o raciocínio, anteriormente registrado, de que a previsão de ajuste na declaração anual tem por objetivo trazer a tributação aqueles rendimentos que **legalmente**, no momento do recebimento, deixaram de ser tributados. Incide nessa hipótese, o contribuinte que recebe remuneração de duas ou mais fontes pagadoras que, consideradas isoladamente, ficam abaixo do limite de isenção e quando somadas no final do ano-calendário, sujeitam-se ao imposto de renda.

Desse breve histórico, conclui-se que a declaração de rendimentos entregue depois do encerramento do ano-calendário, ou seja, no início do exercício seguinte, não é o documento próprio para OFERECER rendimentos à tributação e caso o contribuinte o faça pode ser acusado de postergar o PAGAMENTO DE IMPOSTO.

Insisto, todas essas normas legais são no sentido de que todo rendimento percebido pelo contribuinte durante o ano – calendário, superior ao limite mensal de isenção, sofrerá o ônus do imposto que deve ser recolhido até o mês seguinte ao de sua percepção. Não havendo a retenção ou antecipação e o conseqüente pagamento do imposto caracterizada está a **INFRAÇÃO** à legislação tributária.

O legislador não deixou margem alguma para que se pudesse entender que, não havendo tributação no mês da percepção, o contribuinte **DEVE** ou **PODE** tributar anualmente os rendimentos percebidos nos doze meses do ano - calendário.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10283.002465/00-94
Acórdão nº : 106-13.451

Assim sendo, os rendimentos decorrentes de vínculo empregatício, especialmente os recebidos acumuladamente (art.61 RIR/94), sofrem mensalmente a incidência do imposto de renda que, por determinação legal, deverá ser retido e recolhido pela fonte pagadora. Esta responsabilidade está fixada no Livro III – Imposto de Renda na Fonte, Capítulo VII – Retenção e Recolhimento, do já mencionado regulamento:

Art. 791. Compete à fonte reter o imposto de que trata este Título, salvo disposição em contrário (Decreto-lei nº 5.844/43, arts. 99 e 100, e Lei nº 7.713/88, art. 7º, § 1º)

Essa obrigação legal produz o seguinte efeito: o beneficiário do rendimento suporta o ônus do imposto, contudo, o **sujeito passivo da obrigação tributária passa a ser a FONTE PAGADORA**, como se depreende das seguintes normas do Código Tributário Nacional:

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 expresse 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.(grifei)

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10283.002465/00-94
Acórdão nº : 106-13.451

Por sua vez, o beneficiário do rendimento só assumirá a posição de sujeito passivo do imposto quando, ao levar a totalidade dos rendimentos percebidos durante o ano-calendário para a declaração de ajuste anual, apurar suplemento de imposto a pagar.

Acolher a hipótese de que o beneficiário do pagamento tem a obrigação de oferecê-los a tributação na declaração anual seria admitir, por mais absurdo que pareça, que o legislador ao ressuscitar a DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL, buscou proporcionar aos contribuintes uma oportunidade de acertar situações irregulares ou, ainda, de remediar infrações à legislação tributária, praticadas durante o ano-calendário.

Retornando as disposições legais que integram o R.I.R/94.

Art. 796. Quando a fonte 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 recaíra o imposto ressalvados os casos a que se referem os arts. 778, parágrafo único, e 786 (Lei nº 4.154/62, art. 5º).

Art. 891. Quando houver falta ou inexatidão de recolhimento do imposto devido na fonte, será iniciada a ação fiscal, para a 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. (Leis nºs 2.862/56, art. 28, e 3.470/58, art. 19)."

Art. 919. A fonte pagadora fica obrigada ao recolhimento do imposto, ainda que não o tenha retido (Decreto-lei nº 5.844/43, 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. 984, além dos juros e multa de mora

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10283.002465/00-94
Acórdão nº : 106-13.451

pelo atraso, calculados sobre o valor do imposto que deveria ter sido retido, sem obrigatoriedade do recolhimento deste. (grifei)

Primeiramente, faz-se necessário analisar a matriz legal do art. 919 que está no Decreto-lei nº 5.844/43, no capítulo III - Do recolhimento do imposto, nos seguintes artigos:

Art. 101. As 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 não houvesse retido.

Art. 104. O recolhimento do imposto pela fonte ou pelo procurador será feito por meio de guia própria.

De imediato, percebe-se que o parágrafo único do art. 919, anteriormente copiado, é criação do REGULAMENTO, e isso fere a garantia constitucional esculpida no art. 5º, inciso II da Constituição Federal de 1988 de que: ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei.

Hely Lopes Meirelles, em seu livro Direito Administrativo Brasileiro, editora Revista dos Tribunais, 7ª Edição, pág. 106, ensina que:

Regulamento é ato administrativo geral e normativo expedido privativamente pelo Chefe do Poder Executivo (federal, estadual, municipal), através de decreto, com o fim de explicar o modo e a forma de execução da lei (regulamento de execução), ou prover situações não disciplinadas em lei (regulamento autônomo ou independente).

O regulamento não é lei, embora a ela se assemelhe no conteúdo e no poder normativo. Nem toda lei depende de regulamento para ser executada, mas toda e qualquer lei pode ser regulamentada se o Executivo julgar conveniente fazê-lo. Sendo o regulamento, na hierarquia das normas, ato inferior à lei, não a pode contrariar, nem restringir ou ampliar suas disposições. Só lhe cabe explicitar lei, dentro

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10283.002465/00-94
Acórdão nº : 106-13.451

dos limites por ela traçados. Na omissão da lei o regulamento supre a lacuna que o legislador compete os claros da legislação. Enquanto não o fizer, vige o regulamento, desde que não invada matéria reservada à lei.

Na página 156 da citada obra, o reconhecido autor conclui: **No que o regulamento infringir ou extravasar da lei, é írrito e nulo.**

Disso se extrai que a disposição do parágrafo único do art. 919 é ineficaz. Desse modo podemos concluir que:

a) a pessoa jurídica pagadora dos rendimentos é o sujeito passivo do imposto de renda incidente na fonte, na qualidade de responsável;

b) independentemente de ter feito a retenção está obrigada a recolher o valor do imposto devido.

Na letra "a" temos a **regra**: o responsável pelo recolhimento do imposto é a fonte pagadora, e o devedor originário, isto é aquele que tem relação direta com o fato impositivo, suporta o ônus do tributo.

Na letra "b" , temos a **exceção**: a fonte pagadora que normalmente está na posição de sujeito passivo como responsável, continua sendo sujeito passivo, porém, na qualidade de **contribuinte**.

As regras inseridas no art. 796 e 919 , anteriormente copiadas, são claras: no caso do imposto deixar de ser retido ou quando a fonte pagadora assumir expressa ou tacitamente o seu ônus QUEM DEVE PAGAR O IMPOSTO É A FONTE PAGADORA , na qualidade de contribuinte.

Aqui, ocorre o que a doutrina define como sujeição passiva por substituição, que no dizer de Rubens Gomes de Souza , em sua obra "Compêndio de Legislação Tributária", 3ª. Edição, pág. 72, tem lugar, quando, *em virtude de disposição expressa de lei, a obrigação tributária surge desde logo contra uma pessoa diferente*

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10283.002465/00-94
Acórdão nº : 106-13.451

daquela que esteja em relação econômica com o ato, fato ou negócio tributado: nesse caso é a própria lei que substitui o sujeito passivo direto por outro indireto. Dessa maneira, o responsável pelo recolhimento não é a pessoa que tira a vantagem econômica do ato, fato ou negócio tributado, embora seja esta quem efetivamente suporta o ônus do encargo.

Esta posição, até o momento, é a mais apropriada para o caso aqui discutido e está defendida detalhadamente, pelo referido autor no livro Pareceres – volume 3 – Imposto de Renda – Edição Póstuma Coordenada pelo Instituto Brasileiros de Estudos tributários – 1975 – Editora Resenha tributária, páginas 270/ , nos seguintes termos:

3/3.2 – (...) A fonte pagadora não é simples auxiliar da autoridade administrativa de lançamento e na arrecadação do imposto: é o próprio devedor dele, ou seja, o sujeito passivo da obrigação principal, definido pelo art. 121 do CTN como “a pessoa obrigada ao pagamento do tributo” o parágrafo único desse artigo define duas figuras de sujeito passivo: a fonte pagadora oferece a condição sui generis de enquadrar-se em ambas essas figuras.

3/3.3 : Com efeito: dispõe o art. 121 do CTN que o sujeito passivo se diz “contribuinte” quando tenha relação pessoal e direta com o fato gerador; e “responsável” quando, sem revestir a condição de contribuinte seja obrigado a pagar o tributo por disposição expressa de lei. Ora, a fonte pagadora certamente está no primeiro caso: sua relação pessoal e direta com o fato gerador do imposto de renda consiste em lhe dar causa, ao pagar ao beneficiado o rendimento, ou o provento sujeito ao imposto. Mas está também na segunda situação: o contribuinte do imposto de renda, normalmente seria o beneficiário do rendimento ou provento, ou seja, aquele a quem a fonte pagou; mas quanto a metodologia da tributação seja a agora em exame, a obrigação principal da fonte decorre de disposição expressa de lei : “a fonte pagadora(...) fica obrigada ao recolhimento do imposto, ainda que não o tenha retido (Dec. lei nº 5.844/43, art. 103..)(grifei)

Explicado isso conclui-se:

- Levando-se em conta que o imposto recolhido passa a integrar a receita tributária da União, que tem por objetivo custear a prestação de

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10283.002465/00-94
Acórdão nº : 106-13.451

serviços públicos e a execução de obras em benefício da sociedade brasileira, admitir-se que ele seja recolhido, apenas no momento da declaração de rendimentos, como já disse, implica em autorizar a postergação do pagamento de tributo, concordar com infração cometida e com o conseqüente prejuízo aos cofres públicos.

- A fonte pagadora não pode alegar desconhecimento da lei (art.3º do Decreto – lei nº 4.657/42 – Lei de Introdução ao Código Civil). As normas legais transcritas são claras no sentido de que deveria a fonte pagadora, constatado o equívoco, reajustar a base de cálculo do imposto, entregando um novo “comprovante de rendimentos pago e imposto de renda retido na fonte” a seus funcionários para que eles exercessem a faculdade de retificar a declaração de ajuste anual sob o amparo do benefício da denúncia espontânea (art. 138 do C.T.N).
- A infração à legislação tributária, está caracterizada pela não retenção do imposto que sabia ser devido, por esse motivo é que as normas inseridas nos artigos 796, 891 e 919, do RIR/94, anteriormente copiados, são incisivas ao determinar que: **CONSTATADA A AUSÊNCIA DE RETENÇÃO DE IMPOSTO NA FONTE A AÇÃO FISCAL DEVERÁ SER CONTRA A FONTE PAGADORA.**
- O legislador não deu opção para a fonte pagadora deixar de reter o imposto, pois usou o termo **DEVERÁ**, dessa maneira o imposto, deve ser exigido da pessoa jurídica pagadora dos rendimentos.
- Cobrar o imposto do beneficiário do rendimento, não é a postura adequada as normas legais transcritas, e não cabe à autoridade lançadora, que tem atividade obrigatória e vinculada, criar exceção não prevista na Lei nº 7.713/88 ou nos respectivos diplomas legais que foram alterando a sua redação.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10283.002465/00-94
Acórdão nº : 106-13.451

- Se o contribuinte errou quando deixou de comunicar a Secretaria da Receita Federal a ausência de retenção do imposto, a autoridade lançadora não acertou ao formalizar o lançamento, pois fiscalizando e tributando o recorrente agiu em discordância com a legislação tributária pelas seguintes razões: a) utilizou o critério anual de tributação dos rendimentos de trabalho assalariado; b) deixou de cumprir as determinações inseridas nos artigos 891 e 919 do RIR/94; c) homologou a comprovada postergação do recolhimento do imposto que, pela lei vigente, deveria ter sido recolhido até o último dia útil do mês seguinte ao da retenção; d) feriu o princípio de ISONOMIA (inciso II do art. 150 da C.F/88), uma vez que os demais contribuintes do imposto de renda estão sujeitos ao regime de pagar o imposto de renda no momento da percepção dos rendimentos.

Esse entendimento, ao que me parece, está em consonância com a jurisprudência da Primeira e Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, espelhada nos seguintes julgados:

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. RETENÇÃO NA FONTE. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RESPONSABILIDADE PELO PAGAMENTO. ARTS. 45, § ÚNICO DO CTN, 103 DO D.L. 5.844/43 E 576 DO DEC. 85.450/80.

1. *O substituto tributário do imposto de renda de pessoa física responde pelo pagamento do tributo, caso não tenha feito a retenção na fonte e o recolhimento devido.*

2. *Recurso especial conhecido e provido." (REsp. 153.664/PEÇANHA) Data da Decisão (RESP 281732 / SC, Primeira Turma, DJU de 1.10.2001, da relatoria Min. Humberto Gomes de Barros)*

TRIBUTÁRIO – IMPOSTO DE RENDA – AUSÊNCIA DE RETENÇÃO NA FONTE – SUBSTITUIÇÃO LEGAL - TRIBUTÁRIA – FONTE PAGADORA.

A obrigação tributária nasce, por efeito da incidência da norma jurídica, originária e diretamente, contra o contribuinte ou contra o substituto legal tributário; a sujeição passiva é de um ou de outro, e, quando escolhido o substituto legal tributário, só ele, ninguém mais, está obrigado a pagar o tributo.

O substituto tributário do imposto de renda de pessoa física responde pelo pagamento do tributo, caso não tenha feito a retenção na fonte e o

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10283.002465/00-94
Acórdão nº : 106-13.451

recolhimento devido. (RESP 309913 / SC, Segunda Turma, unânime, de 2/5/2002, DJU de 1/7/2002 relatoria Min. Paulo Medina)

Isso posto, voto por dar provimento ao recurso para reconhecer que o sujeito passivo da obrigação tributária de pagar o imposto exigido nos autos é a fonte pagadora dos rendimentos.

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


SUELI FIGEINHA MENDES DE BRITTO