



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 10380.021829/99-86
Recurso nº. : 135.078
Matéria : IRPF - EX.: 1996
Recorrente : MIRTIL MEYER FERREIRA
Recorrida : DRJ em FORTALEZA - CE
Sessão de : 19 DE MARÇO DE 2004
Acórdão nº. : 102-46.326

IRPF - RENDIMENTOS DO TRABALHO ASSALARIADO - RECEBIMENTO APÓS O CONTRIBUINTE SE APOSENTAR E CONTRAIR MOLÉSTIA GRAVE - ISENÇÃO - INOCORRÊNCIA - Por expressa disposição do inc. XIV, do art. 6º, da Lei nº 7.713, de 22/12/1988, com a redação dada pela Lei nº 8.541, de 23/12/1992, estão isentos do imposto de renda os proventos de aposentadoria ou reforma percebidos pelos portadores de moléstia grave relacionadas no referido dispositivo legal, mesmo que a doença tenha sido contraída após a aposentadoria. Essa disposição legal não abrange, entretanto, rendimentos do trabalho assalariado, com vínculo empregatício, recebido pelo contribuinte, mediante precatório, antes de ter se aposentado e contraído moléstia grave.

IRFON - REGIME DE ANTECIPAÇÃO - NÃO RETENÇÃO PELA FONTE PAGADORA - RESPONSABILIDADE DO CONTRIBUINTE PELO IMPOSTO DEVIDO APÓS O TÉRMINO DO PRAZO PARA ENTREGA DA DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL - LANÇAMENTO PROCEDENTE - A falta de retenção pela fonte pagadora do imposto de renda sobre rendimentos do trabalho com vínculo empregatício, no regime de antecipação, não exonera o beneficiário e titular dos rendimentos, sujeito passivo direto da obrigação tributária, de incluí-los, para fins de tributação, na Declaração de Ajuste Anual, na qual somente poderá ser deduzido o imposto retido na fonte ou o pago (Lei nº 9.250, de 1995, arts. 7º, 8º, 11 e 12). Após o término do prazo para entrega da Declaração de Ajuste Anual, tem amparo legal o lançamento efetuado com base na Declaração de Ajuste Anual da pessoa física beneficiária e titular da disponibilidade jurídica e econômica da renda, cujo imposto não foi retido pela fonte pagadora, exceto no regime de tributação exclusiva na fonte.

MULTA DE OFÍCIO - ALEGAÇÃO DE CONFISCO E DE INCONSTITUCIONALIDADE - IMPROCEDÊNCIA - A multa de ofício nos casos de falta de pagamento do imposto e de declaração inexata tem previsão legal específica (Lei nº 9.430, de 1996, art. 44,



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

Processo nº. : 10380.021829/99-86

Acórdão nº. : 102-46.326

inc. I). Pressupõe-se, portanto, que os princípios constitucionais estão nela contemplados pelo controle *a priori* da constitucionalidade das leis. 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 e nem comporta discricionariedade, tendo em vista que a atividade do lançamento é vinculada e obrigatória e a responsabilidade por infrações independe da intenção do agente ou responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato (CTN, arts. 136 e 142). A apreciação de alegação de inconstitucionalidade de lei compete exclusivamente ao Poder Judiciário, sendo vedada sua apreciação na via administrativa pelo Conselho de Contribuintes (Regimento Interno, art. 22A).

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por MIRTIL MEYER FERREIRA.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Ausentes, momentaneamente, os Conselheiros Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira e Maria Goretti de Bulhões Carvalho.


ANTONIO DE FREITAS DUTRA
PRESIDENTE


JOSÉ OLESKOVICZ
RELATOR

FORMALIZADO EM: 16 ABR 2004

Participaram, ainda, do presente julgamento, os NAURY FRAGOSO TANAKA, MARIA BEATRIZ ANDRADE DE CARVALHO, EZIO GIOBATTÀ BERNARDINIS e GERALDO MASCARENHAS LOPES CANÇADO DINIZ.



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

Processo nº. : 10380.021829/99-86

Acórdão nº. : 102-46.326

Recurso nº. : 135.078

Recorrente : MIRTIL MEYER FERREIRA

RELATÓRIO

Preliminarmente, registra-se, para as providências cabíveis, que este Conselheiro não recebeu o processo nº 10380.006100/97-46 que teria sido apensado aos presentes autos, conforme termo de fls. 08 e menção no Acórdão da DRJ/Fortaleza/CE (fl. 28), quando diz *"que a presente exigência está sendo feita neste procedimentos fiscal, tendo em vista ter-se efetuado a nulidade da Notificação original por vício formal (IN SRF nº 94/97), conforme decisão nº 036/98 (fls. 13/14 do Processo nº 10380.006100/97-45, apensado a este), ensejando, assim, por força do art. 173, II, do Código Tributário Nacional – CTN (Lei nº 5.172/66, e do art. 6º, II, do referido ato normativo, a lavratura da nova peça exatoria (fls. 01/05)"*

Consigne-se, também, que para o exame da matéria, é dispensável o relato das peças processuais que indicam que o crédito tributário de que trata o presente processo foi objeto de lançamento anterior anulado por vício formal (CTN, art. 173, inc. II) e que o direito de apresentar recurso ao Conselho de Contribuintes foi assegurado judicialmente (mandado de segurança), em virtude de o sujeito passivo não ter sido notificado da decisão da DRJ, por endereçamento errado da intimação, tendo em vista que esses fatos, já superados legalmente, não interferem na análise e decisão do recurso.

Contra o contribuinte foi lavrado, em 26/07/99, auto de infração para exigir um crédito tributário de R\$ 69.543,87, sendo R\$ 27.409,69 de imposto de renda pessoa física, R\$ 21.576,91 de juros de mora calculados até 30/06/99, R\$ 20.557,27 de multa proporcional passível de redução (fl. 01), por omissão de rendimentos decorrentes de precatório de salários atrasados recebidos acumuladamente da Justiça Federal (fl. 02).



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

Processo nº. : 10380.021829/99-86

Acórdão nº. : 102-46.326

O sujeito passivo impugnou a exigência (fls. 13/15), alegando basicamente isenção retroativa por ser portador de cardiopatia grave, reconhecendo, contudo, o fato gerador do tributo (fl. 14).

A DRJ/Fortaleza/CE, com a decisão DRJ/FLA nº 522, de 19/05/2000 (fls. 26/30) julgou procedente o lançamento, anotando (fl. 29):

"A respeito da omissão de rendimentos de que trata o presente processo, esta remonta ao ano-calendário de 1995, portanto, o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

Por conseguinte, se sobreveio um evento posterior ao fato gerador da obrigação, no caso, isenção do imposto de renda a partir de fev/99, por ter contraído moléstia grave, esse acontecimento não vai modificar a obrigação do Fisco de constituir o crédito tributário pelo lançamento, pois este foi determinado por um direito preexistente, que surgiu com a ocorrência do fato gerador.

Assim, concretizada a situação fática hipotética contida na norma, surge a obrigação principal e, com ela, o dever de pagar o tributo."

Inconformado com essa decisão, o sujeito passivo apresenta recurso ao Conselho de Contribuintes, reiterando as alegações da impugnação, **por entender que estaria isento do imposto de renda** por ser portador de cardiopatia grave, contraída em **1999**, após, portanto, o recebimento, em **1995**, dos rendimentos ora tributados, nos termos que se seguem (fl. 101):

"1.2. O contribuinte, desde o ano de 1999, passou a gozar da condição de isento do pagamento de imposto de renda, em virtude de ser portador de cardiopatia grave, nos termos da legislação aplicável à espécie (Doc.2);

1.3. Indispensável ressaltar que a referida isenção lhe foi concedida em data anterior à constituição do crédito tributário ora



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

Processo nº. : 10380.021829/99-86

Acórdão nº. : 102-46.326

cobrado, haja vista que no respectivo lançamento foi providenciado em 26.07.99 (o primeiro lançamento fora anulado por decisão do Fisco);

1.4. Bem verdade que o fato gerador da exação cobrada data de dezembro de 1995. No entanto, o que há de ser considerado é o nascimento da obrigação de pagar, fato este que se deu exatamente em julho de 1999, através de lançamento fiscal. A autoridade fazendária, portanto, ao conferir certeza e liquidez à relação tributária, efetuou lançamento, constituindo crédito contra o contribuinte, quando, porém, este já se encontrava albergado pelo instituto da isenção.

1.5. Não se pode negar, no caso concreto, a existência do fato gerador, bem como da hipótese de incidência. Há, inexoravelmente, obrigação tributária, mas o pagamento do imposto é que, em virtude da isenção anteriormente conferida, é dispensado pela lei. A isenção, portanto, exclui a possibilidade de formação do crédito tributário, o qual, na espécie, foi constituído em momento posterior;

1.8. Finalmente, pondo a última pá de cal sobre o assunto, a própria Receita Federal, através do Ato Declaratório (Normativo) COSIT nº 19, de 25 de outubro de 2000, reconheceu a procedência da tese ora defendida pelo contribuinte, conforme se pode inferir do adiante transcrito:

Ato Declaratório (Normativo) COSIT nº 19, de 25 de outubro de 2000.

Dispõe sobre a isenção do imposto de renda sobre proventos de aposentadoria ou reforma percebidos acumuladamente por pessoa física portadora de moléstia grave.

O COORDENADOR-GERAL DO SISTEMA DE TRIBUTAÇÃO, no uso das atribuições que lhe confere o art. 199, inciso IV, do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal, aprovado pela Portaria MF No 227, de 3 de setembro de 1998; e tendo em vista o disposto nos arts. 111, II, da Lei No 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), 6o, XIV e XXI, 7o e 12 da Lei No 7.713, de 22 de dezembro de 1988, 47 da Lei No 8.541, de 23 de dezembro de 1992, e 30 da Lei No 9.250, de 26 de dezembro de 1995, declara, em caráter normativo, às Superintendências



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

Processo nº. : 10380.021829/99-86

Acórdão nº. : 102-46.326

Regionais da Receita Federal, às Delegacias da Receita Federal de Julgamento e aos demais interessados, que estão isentos do imposto de renda os rendimentos recebidos acumuladamente por pessoa física portadora de moléstia grave, atestada por laudo médico oficial, desde que correspondam a proventos de aposentadoria ou reforma ou pensão, ainda que se refiram a período anterior à data em que foi contraída a moléstia grave.

CARLOS ALBERTO DE NIZA E CASTRO

1.9. Vê-se, com clareza meridiana que o caso do contribuinte se subsume integralmente à hipótese disciplinada pela Receita Federal, nada mais lhe restando do que requerer a imediata aplicação do mencionado Ato Declaratório, de forma a liberar-lhe, imediatamente, da cobrança de qualquer quantia a título de imposto de renda."

O recorrente entende que, em não sendo **afastada a cobrança do crédito tributário** mediante a aplicação do Ato Declaratório Normativo COSIT nº 019/2000, mesmo assim, não se lhe pode ser exigido o crédito tributário por ser este de **responsabilidade da fonte pagadora**, no caso, a Justiça Federal, conforme transcrições abaixo:

*"2.3. Com efeito, no ano de 1995, o recorrente recebeu, através de precatório judicial pago pela Justiça Federal no Ceará, **numerário referente a reposições salariais** ocorridas ao longo de sua vida funcional, através da aplicação de expurgos inflacionários; (g.n.);*

2.4. Àquela época, havia orientação pacífica de que os valores recebidos em virtude de pagamento judicial em execução provisória de sentença deveriam ser declarados no "campo de não tributáveis", posto que, diante do julgamento dos recursos pendentes, o servidor poderia vir a ser condenado à restituição integral do numerário recebido. Tanto é verdade que a Justiça Federal, responsável tributária pelo recolhimento do imposto de renda, não providenciou o desconto na fonte, pagando ao servidor a totalidade da quantia concedida;



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

Processo nº. : 10380.021829/99-86

Acórdão nº. : 102-46.326

2.5. Acompanhando o entendimento dominante, o contribuinte, por ocasião de sua declaração de imposto de renda exercício 1996/ano base 1995, apresentou os valores então recebidos via precatório judicial no campo "não tributáveis", não sonegando, em momento algum, a informação quanto ao recebimento de tal espécie de renda;

2.6. Na verdade, o peticionário nunca pretendeu se esquivar do pagamento de imposto de renda incidente sobre a quantia recebida no mencionado precatório judicial. Apenas seguiu a orientação dominante à época, no sentido de que não havia de ser recolhida a exação naquele momento, posto que a renda auferida estava "sub judice", portanto passível de reforma e conseqüente devolução;

2.7. Ademais, a responsabilidade pelo recolhimento não poderia, apenas naquele caso, ser transferida para o servidor, quando sabido e ressabido que a responsabilidade legal é e sempre foi da fonte pagadora, no caso a Justiça Federal;"

Por último, o recorrente alega que deve ser afastada a multa de ofício, por entender que se esta, se devida, deveria ser aplicada contra a fonte pagadora, ou, então, adequar a multa de modo a evitar o confisco, já que a multa aplicada somada a alíquota do imposto de renda ultrapassa o valor recebido a título de reposição salarial (fl. 105/106):

"2.14. Finalmente, diante dos argumentos jurídicos declinados à exaustão (responsabilidade exclusiva da fonte pagadora), o contribuinte, ora recorrente, solicita a sua liberação da cobrança de quaisquer valores a título de multa aplicada em razão de não recolhimento de imposto de renda no momento oportuno, face à responsabilidade exclusiva da fonte pagadora."

"3.4. Bem verdade que no campo do direito tributário a aplicação de multa pelo descumprimento de obrigações (principais ou acessórias) dispensa a perquirição acerca da intenção do agente. Logo, em incidindo no descumprimento de obrigação, o contribuinte fica sujeito ao pagamento de multa, inobstante a sua boa-fé;

3.5. No entanto, existem princípios que norteiam o direito como um todo, sendo indicativos também para o direito tributário, tais como o da razoabilidade e o da proporcionalidade. Desta feita, o



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 10380.021829/99-86

Acórdão nº. : 102-46.326

administrador, ao aplicar a multa, deve levar em consideração a intenção do agente, bem como a gravidade da infração face à lesão ao Fisco;

*3.6 Na hipótese vertente, a multa aplicada (75%) somada à alíquota do imposto, e ainda com o acréscimo final de correção monetária, totaliza valor superior ao recebido pelo contribuinte a título de reposição salarial. Em sendo assim, a cobrança do Fisco se reveste de pleno **confisco, em nítida afronta ao direito de propriedade**, o qual se encontra insculpido dentre os direitos e garantias individuais constitucionalmente assegurados;*

3.7. Logo, deve ser revisado o percentual arbitrado a título de multa, a fim de que adequue aos princípios constitucionais do direito de propriedade e vedação de confisco."

Em resumo, o recorrente pleiteia:

- a) a liberação da cobrança do imposto de renda, tendo em vista a subsunção do caso à hipótese prevista pelo Ato Declaratório Normativo COSIT nº 19/2000;
- b) alternativamente, caso não deferido o pleito acima, a exclusão da multa, por entender ser de responsabilidade da fonte pagadora; e
- c) ainda alternativamente, se não atendidos os pedidos anteriores, que seja revisto o percentual da multa diante da boa-fé do contribuinte que incluiu os rendimentos na declaração anual de ajuste.

É o Relatório.



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

Processo nº. : 10380.021829/99-86

Acórdão nº. : 102-46.326

VOTO

Conselheiro JOSÉ OLESKOVICZ, Relator

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

O recurso versa sobre rendimentos recebidos mediante precatório judicial no ano de **1995** (fl. 103), antes, portanto, da data em que a moléstia grave foi contraída (ano de **1999**), sem retenção do imposto de renda na fonte e sem pagamento do mesmo na declaração anual de ajuste, em virtude de nela ter sido incluído como rendimento não tributável (fls. 105/106).

A isenção dos rendimentos por moléstia grave é contemplada pela Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, art. 6º, inciso XIV, que, após a alteração efetuada pela Lei nº 8.541, de 23 de dezembro de 1992, ficou assim redigida:

"Art. 6º Ficam isentos do imposto de renda os seguintes rendimentos percebidos por pessoas físicas:"

*"XIV - os **proventos de aposentadoria ou reforma**, desde que **motivadas** por acidente em serviços, e os percebidos pelos portadores de moléstia profissional, tuberculose ativa, alienação mental, esclerose-múltipla, neoplasia maligna, cegueira, hanseníase, paralisia irreversível e incapacitante, cardiopatia grave, doença de Parkinson, espondiloartrose anquilosante, nefropatia grave, estados avançados da doença de Paget (osteíte deformante), contaminação por radiação, síndrome da imunodeficiência adquirida, com base em conclusão da medicina especializada, mesmo que a doença tenha sido contraída depois da aposentadoria ou reforma;" (g.n.).*

O art. 30, da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, além de acrescentar mais uma moléstia ao rol existente, estabeleceu, a partir de 01/01/1996,



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

Processo nº. : 10380.021829/99-86

Acórdão nº. : 102-46.326

outras condições para reconhecimento de novas isenções, relativamente ao laudo pericial, conforme se verifica da transcrição abaixo do referido dispositivo legal:

"Art. 30. A partir de 1º de janeiro de 1996, para efeito do reconhecimento de novas isenções de que tratam os incisos XIV e XXI do art. 6º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, com a redação dada pelo art. 47 da Lei nº 8.541, de 23 de dezembro de 1992, a moléstia deverá ser comprovada mediante laudo pericial emitido por serviço médico oficial, da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

§ 1º O serviço médico oficial fixará o prazo de validade do laudo pericial, no caso de moléstias passíveis de controle.

§ 2º Na relação das moléstias a que se refere o inciso XIV do art. 6º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, com a redação dada pelo art. 47 da Lei nº 8.541, de 23 de dezembro de 1992, fica incluída a fibrose cística (mucoviscidose)."

O Ato Declaratório Normativo COSIT nº 10, de 16 de maio de 1996, ao disciplinar a matéria estabelece:

*"I – a isenção a que se referem os incisos XII e XXXV do art. 5º da IN SRF nº 025/96 se aplica aos rendimentos recebidos **a partir da data em que a doença foi contraída, quando identificada no laudo pericial.**" (g.n.)*

Em face do estabelecido na legislação retrocitada, bem assim do disposto no próprio ADN COSIT nº 19/2000, transcrito pelo recorrente no recurso, verifica-se que a alegação de que os rendimentos recebidos estão isentos do imposto de renda, como se demonstrará, é **improcedente**, porque **não são proventos de aposentadoria** e foram recebidos quando o recorrente ainda se encontrava em atividade.

O inciso XIV, do art. 6º, da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, art. 6º, inciso XIV, com a redação dada pela Lei nº 8.541, de 23 de dezembro



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 10380.021829/99-86

Acórdão nº. : 102-46.326

de 1992, estabelece que estão **isentos** do imposto de renda os **proventos de aposentadoria** ou reforma percebidos pelos portadores das moléstias que relaciona, **mesmo que a doença tenha sido contraída depois da aposentadoria ou reforma.**

O ADN COSIT nº 19/2000, em sua ementa, coerentemente com o referido dispositivo legal, esclarece que são isentos os **proventos de aposentadoria** percebidos pelos portadores de moléstia grave.

No seu texto, entretanto, apesar de o CTN estabelecer que **renda** (rendimentos) e **proventos** são disponibilidades econômicas ou jurídicas distintas (CTN, art. 43, incs. I e II) e que assim devem ser consideradas na interpretação da legislação tributária, tendo em vista a disposto no inc. II, do art. 111, do referido Código, de que se interpreta **literalmente** a legislação tributária que outorga isenção, o mencionado ADN nº 19/2000 diz que são isentos os **rendimentos**, para posteriormente adequar essa expressão ao CTN com a ressalva de que os referidos rendimentos são isentos **desde que correspondam a proventos de aposentadoria**, ou seja, desde que sejam **proventos de aposentadoria**.

Em resumo, verifica-se que estão **isentos** do imposto de renda, por expressa disposição do inc. XIV, do art. 6º, da Lei nº 7.713, de 1988, os **proventos de aposentadoria**, mesmo que a doença tenha sido contraída após a aposentadoria, não abrangendo essa expressão proventos ou rendimentos de outras naturezas, ainda que recebidos pelos aposentados portadores de moléstia grave.

O recorrente, quando afirma no recurso que, **no ano de 1995**, recebeu "**numerário referente a reposições salariais ocorridas ao longo de sua vida funcio al, através de expurgos inflacionários**" (o sublinhado não é do original) (fl. 103), demonstra inequivocamente que os rendimentos tributados **não**



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

Processo nº. : 10380.021829/99-86

Acórdão nº. : 102-46.326

são proventos de aposentadoria, mas **salários** (rendimentos), que deixou de receber enquanto estava em atividade.

Ainda que recebesse essas diferenças salariais depois de ter se aposentado e contraído a moléstia grave, esse fato não altera a natureza jurídica do rendimento, que continua sendo de trabalho assalariado com vínculo empregatício, que se sujeita ao imposto de renda, conforme legislação que fundamentou o auto de infração (fl. 02), por não constituir provento de aposentadoria.

Assim sendo, os rendimentos de que trata o presente processo não se subsumem à hipótese prevista no ADN COSIT nº 19/2000, sendo improcedente o recurso.

Além de os rendimentos se referirem a **diferenças salariais**, fato que, como visto, por si só demonstra a improcedência do recurso, verifica-se ainda, que esses rendimentos foram recebidos quando o recorrente estava em atividade, conforme se verifica dos seguintes documentos:

- a) declaração da Justiça Federal – Seção Judiciária do Ceará, de 08/03/2000, de que o **servidor aposentado** foi considerado isento do recolhimento do imposto de renda, por moléstia grave, a partir de 12/02/1999 (fl. 21);
- b) impugnação de lançamento de 14/03/2000 (fl.s 13/15 e 65/67) e recurso datado de 26/02/2002 (fls 100/107), onde o sujeito passivo se qualifica como **funcionário público aposentado** e informa que a isenção por moléstia grave foi concedida a partir de 1999;
- c) impugnação de lançamento de 28/05/1997, na qual o recorrente se qualifica apenas como **funcionário público federal**, ou seja,



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

Processo nº. : 10380.021829/99-86

Acórdão nº. : 102-46.326

sem o complemento “aposentado” (fls. 16, 53), fato esse que demonstra que nesse ano (1997) não estava aposentado, e, por decorrência, não era aposentado em 1995, quando recebeu os rendimentos.

O sujeito passivo devia, portanto, ter oferecido esses rendimentos à tributação na declaração de rendimentos, independentemente de ter ou não sido retido o imposto de renda na fonte. A alegação de que teria seguido orientação, “pacífica”, no dizer do recorrente, de que esses rendimentos deveriam ser declarados como não tributáveis não procede, pois não indicou e nem juntou aos autos essa orientação que, frise-se, somente poderia ser emitida pela Secretaria da Receita Federal, único órgão da Administração Pública com competência para expedir orientações sobre imposto de renda.

Essa orientação, entretanto, se houvesse, contrariaria o disposto no art. 43 do CTN, segundo o qual o **fato gerador** do imposto de renda é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza. Tendo o sujeito passivo percebido os rendimentos, adquiriu a disponibilidade econômica de renda, ocorrendo o fato gerador do imposto, tendo em vista que a legislação tributária não prevê a hipótese de percepção de rendimentos condicionais. No caso de pagamento a maior ou de pagamento indevido que enseje devolução de valores, o CTN prevê a compensação ou restituição do imposto indevidamente pago ou recolhido a maior.

Também não procede a alegação de que a responsabilidade pelo pagamento do imposto e pela multa aplicada seria da fonte pagadora (fl. 104 e 106).

Essa matéria, como se verá adiante, está pacificada, tanto na Receita Federal como no Conselho de Contribuintes, no sentido de que **após o**



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

Processo nº. : 10380.021829/99-86

Acórdão nº. : 102-46.326

término do prazo para entrega da declaração de ajuste anual, o lançamento pode ser efetuado na pessoa do beneficiário e titular da disponibilidade econômica ou jurídica da renda ou proventos de qualquer natureza, exceto na hipótese de tributação exclusiva ou definitiva.

Isto porque a legislação determina que o contribuinte, beneficiário direto da disponibilidade econômica da renda, deve incluir na declaração de ajuste anual **todos** os rendimentos recebidos no ano-base, independentemente de ter ou não havido retenção e recolhimento, passando, a partir desse momento, ser também de sua responsabilidade o pagamento do tributo.

No caso dos presentes autos, à fonte pagadora, cabe apenas a aplicação da **multa** prevista na legislação (Lei nº 9.430/96, art. 44, incs. I e II, e Lei nº 10.426, de 24/04/2002, art. 9º), e a cobrança dos **juros**, desde a data em que deveria ter recolhido o imposto até o mês do encerramento do prazo para entrega da declaração anual de ajuste, constituindo-se, assim, o crédito tributário a que se refere o art. 43, da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, conforme transcrições abaixo:

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."

Lei nº 9.430, de 1996

"Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.



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

Processo nº. : 10380.021829/99-86

Acórdão nº. : 102-46.326

Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de 1% (um por cento) no mês de pagamento."

"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 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 e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II - 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."

A responsabilidade do beneficiário dos rendimentos decorre do fato de a Lei nº 9250, de 26/12/1995, ao disciplinar a elaboração da **declaração anual de rendimentos**, expressamente determinar a inclusão na **base de cálculo do imposto de todos os rendimentos percebidos** no ano-base, exceto os isentos, os não tributáveis e os tributados exclusivamente na fonte, nos termos a seguir transcritos:

*"Art 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;*



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 10380.021829/99-86

Acórdão nº : 102-46.326

II – das deduções relativas:" (g.n.).

É pacífica a jurisprudência do Conselho de Contribuintes nesse sentido, conforme se constata das ementas dos acórdãos abaixo reproduzidas:

*"IMPOSTO DE RENDA NA FONTE - FALTA DE RETENÇÃO - OBRIGATORIEDADE DE INCLUSÃO DOS RENDIMENTOS NA DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL - A falta de retenção do imposto de renda pela fonte pagadora não exonera o beneficiário dos rendimentos da obrigação de incluí-los, para tributação, na declaração de rendimentos, já que se a previsão da tributação na fonte se dá por **antecipação** do imposto devido na declaração de ajuste anual e se a ação fiscal ocorrer **após o ano-calendário da ocorrência do fato gerador**, incabível a constituição de crédito tributário através do lançamento de imposto de renda na fonte na pessoa jurídica pagadora dos rendimentos. O lançamento, a título de imposto de renda, se for o caso, **deverá ser efetuado em nome do contribuinte, beneficiário do rendimento**, exceto no regime de exclusividade do imposto na fonte." (Ac 104-18928) (g.n.).*

*"ANTECIPAÇÃO DO DEVIDO NA DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL - FALTA DE RETENÇÃO - AÇÃO FISCAL APÓS O ANO-BASE DO FATO GERADOR - BENEFICIÁRIOS IDENTIFICADOS - EXCLUSÃO DA RESPONSABILIDADE DA FONTE PAGADORA PELO RECOLHIMENTO DO IMPOSTO DEVIDO - Se a previsão da tributação na fonte se dá por antecipação do imposto devido na declaração de ajuste anual e se a ação fiscal ocorrer **após o ano-base da ocorrência do fato gerador**, incabível a constituição de crédito tributário através do lançamento de imposto de renda na fonte na pessoa jurídica pagadora dos rendimentos. O lançamento, a título de imposto de renda, se for o caso, **deverá ser efetuado em nome do contribuinte, beneficiário do rendimento**, exceto no regime de exclusividade do imposto na fonte." (Ac 104-18220 e 104-18965) (g.n.).*

"IRF - IMPOSTO DE RENDA NA FONTE A TÍTULO DE ANTECIPAÇÃO DO IMPOSTO DEVIDO NA DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL - FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO APURADO APÓS A DATA DE ENTREGA DA DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL - EXCLUSÃO DA RESPONSABILIDADE DA FONTE PAGADORA PELO RECOLHIMENTO DO IMPOSTO DEVIDO - Se a previsão da tributação na fonte dá-se por antecipação do imposto devido na declaração de ajuste anual de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 10380.021829/99-86

Acórdão nº. : 102-46.326

*rendimentos, e se a ação fiscal ocorrer **após a data de entrega desta declaração anual**, descabe a constituição de crédito tributário através do lançamento de imposto de renda na fonte na pessoa jurídica pagadora dos rendimentos. O lançamento, a título de imposto de renda, deverá ser efetuado **em nome do beneficiário do rendimento.**" (Ac 104-17769) (g.n.).*

*"IRF - IMPOSTO DE RENDA NA FONTE A TÍTULO DE ANTECIPAÇÃO DO IMPOSTO DEVIDO NA DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL - FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO APURADO APÓS 31 DE DEZEMBRO DO ANO DO FATO GERADOR - EXCLUSÃO DA RESPONSABILIDADE DA FONTE PAGADORA PELO RECOLHIMENTO DO IMPOSTO DEVIDO - Se a previsão da tributação na fonte dá-se por antecipação do imposto devido na declaração de ajuste anual de rendimentos, e se a ação fiscal ocorrer **após 31 de dezembro do ano do fato gerador**, descabe a constituição de crédito tributário através do lançamento de imposto de renda na fonte na pessoa jurídica pagadora dos rendimentos. O lançamento, a título de imposto de renda, deverá ser efetuado **em nome do beneficiário do rendimento.**" (Ac 104-17818) (g.n.).*

*"IMPOSTO DE RENDA NA FONTE A TÍTULO DE ANTECIPAÇÃO DO IMPOSTO DEVIDO NA DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL - AÇÃO FISCAL INICIADA APÓS A OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR E DATA DA ENTREGA DA DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL - BENEFICIÁRIOS IDENTIFICADOS - EXCLUSÃO DA RESPONSABILIDADE DA FONTE PAGADORA PELO RECOLHIMENTO DO IMPOSTO DEVIDO - Sendo o imposto de renda na fonte tributo devido mensalmente pelo beneficiário do rendimento, cujo "quantum" deverá ser informado na Declaração de Ajuste Anual para a determinação de diferenças a serem pagas ou restituídas, e se a ação fiscal desenvolveu-se **após a ocorrência do fato gerador e data da entrega da Declaração de Ajuste Anual**, incabível a constituição de crédito tributário através do lançamento de imposto de renda na fonte na pessoa jurídica pagadora dos rendimentos. O lançamento, a título de imposto de renda - pessoa física -, se for o caso, há que ser efetuado **em nome do sujeito passivo direto da obrigação tributária**, ou seja, o **beneficiário e titular da disponibilidade jurídica e econômica do rendimento**, exceto no regime de exclusividade do imposto na fonte. A falta de retenção do imposto de renda na fonte pela fonte pagadora não exonera o beneficiário dos rendimentos da obrigação de incluí-los, para fins de*



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 10380.021829/99-86

Acórdão nº. : 102-46.326

tributação, na Declaração de Ajuste Anual. Esta inclusão deverá ser efetuada pelo sujeito passivo direto da obrigação tributária ou, "ex-officio", pela Autoridade Fiscal." (Ac. 102-45717 e 102-45379) (g.n.).

*"ANTECIPAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA - FALTA DE RETENÇÃO - EXIGÊNCIA APÓS O ANO-CALENDÁRIO - EXCLUSÃO DA RESPONSABILIDADE DA FONTE PAGADORA PELO RECOLHIMENTO DO IMPOSTO - Se a previsão da tributação na fonte dá-se por **antecipação** do imposto devido na declaração de ajuste anual de rendimentos e se a ação fiscal ocorrer **após o respectivo ano-calendário**, descabe a constituição de crédito tributário através do lançamento de imposto de renda na fonte pagadora dos rendimentos. O lançamento, a título de imposto de renda, deverá ser efetuado **em nome do beneficiário do rendimento**." (Ac 104-19110, Ac 104-17237) (g.n.).*

"FALTA DE RETENÇÃO PELA FONTE PAGADORA - Compete ao contribuinte oferecer os rendimentos para a tributação, independente da falta de retenção ou informação incorreta da fonte pagadora." (Ac 102-43846).

"IRPF - ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO - I.R. FONTE - Inexistindo a retenção pela fonte pagadora, o responsável pelo tributo é o contribuinte beneficiário dos rendimentos." (Ac 106-16538).

"FALTA DE RETENÇÃO DO IMPOSTO - A falta de retenção do imposto pela fonte pagadora não exonera o beneficiário dos rendimentos da obrigação de incluí-los, para tributação, na declaração de rendimentos " (Ac 106-16538).

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

"IRPF - EX.: 1995 - OMISSÃO DE RENDIMENTOS - TRIBUTAÇÃO NA FONTE E NA DECLARAÇÃO - Comprovada a omissão de rendimentos tributáveis em dois tempos - fonte e declaração - percebidos sem a respectiva retenção do imposto de renda, e sendo a infração apurada em momento posterior à ocorrência do fato gerador do tributo na pessoa física do



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

Processo nº. : 10380.021829/99-86

Acórdão nº. : 102-46.326

beneficiário, deve a exigência fiscal incidir sobre este último, considerando a natureza desses valores e o nascimento da obrigação principal, na forma do artigo 113 do CTN, aprovado pela Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Se concluído o feito antes desse referencial, a exigência do tributo passaria à fonte pagadora, porque ainda dentro do lapso temporal em que a responsabilidade lhe era atribuída em face da lei.” (Ac. 102-45699).

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

As decisões dos Tribunais Regionais Federais, cujas ementas são a seguir transcritas, confirmam a responsabilidade do contribuinte após o encerramento do prazo para entrega da declaração de ajuste anual:

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

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

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

“TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. FONTE PAGADORA. AUSÊNCIA DE RETENÇÃO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. CONTRIBUINTE. RECOLHIMENTO.



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

Processo nº. : 10380.021829/99-86

Acórdão nº. : 102-46.326

PAGAMENTO. 1. A falta de retenção pela fonte pagadora dos rendimentos, não isenta o contribuinte de Imposto de Renda do seu pagamento, porque a fonte não o substitui, sendo mera responsável subsidiária pela retenção e antecipação do recolhimento. 2. O contribuinte tem relação pessoal e direta com a situação que constitui o fato gerador. É uma sujeição passiva direta. O responsável não, aí tem-se uma sujeição passiva indireta.” (g.n.).

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

“IMPOSTO DE RENDA. ATRASADOS URP. RESPONSABILIDADE PELO RECOLHIMENTO. A responsabilidade pelo recolhimento do imposto de renda incidente sobre valores decorrentes de sentença trabalhista é de responsabilidade da fonte pagadora, devendo a retenção do tributo ser efetuada por ocasião do pagamento. Contudo, incorrendo a aludida retenção na época própria, a responsabilidade passa a ser da pessoa beneficiária dos rendimentos, uma vez que esta última foi quem adquiriu a sua disponibilidade econômica, fato gerador do imposto de renda.” (g.n.).

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

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

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 10380.021829/99-86

Acórdão nº. : 102-46.326

"PROCESSO CIVIL. TRIBUTÁRIO. AGRAVO DE INSTRUMENTO. IMPOSTO DE RENDA SOBRE VERBAS RECEBIDAS A TÍTULO DE AJUDA DE CUSTO E CONVOCAÇÕES EXTRAORDINÁRIAS. FONTE PAGADORA. AUSÊNCIA DO FUMUS BONI IURIS.

1. Quem deve o tributo são os contribuintes, na hipótese, deputados estaduais que não pagaram imposto de renda sobre verbas recebidas a título de ajuda de custo e convocações extraordinária. A fonte pagadora não é substituto tributário. Impossível cobrar da fonte o tributo devido beneficiando quem realmente obteve acréscimo patrimonial indevido. Ausente o **fumus boni iuris**.

2. Agravo provido."

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

"IRRF. ANTECIPAÇÃO DO IMPOSTO APURADO PELO CONTRIBUINTE. RESPONSABILIDADE.

Quando a incidência na fonte tiver a natureza de **antecipação** do imposto a ser apurado pelo contribuinte, **a responsabilidade da fonte pagadora pela retenção e recolhimento do imposto extingue-se, no caso de pessoa física, no prazo fixado para a entrega da declaração de ajuste anual**, e, no caso de pessoa jurídica, na data prevista para o encerramento do período de apuração em que o rendimento for tributado, seja trimestral, mensal estimado ou anual."

"IRRF. ANTECIPAÇÃO DO IMPOSTO APURADO PELO CONTRIBUINTE. NÃO RETENÇÃO PELA FONTE PAGADORA. PENALIDADE.

Constatada a falta de retenção do imposto, que tiver a natureza de antecipação, antes da data fixada para a entrega da



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 10380.021829/99-86

Acórdão nº. : 102-46.326

declaração de ajuste anual, no caso de pessoa física, e, antes da data prevista para o encerramento do período de apuração em que o rendimento for tributado, seja trimestral, mensal estimado ou anual, no caso de pessoa jurídica, **serão exigidos da fonte pagadora o imposto**, a multa de ofício e os juros de mora.

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

"Sujeição passiva tributária geral

2. dispõe o art. 121 do CTN:

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

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

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

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

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

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



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

Processo nº. : 10380.021829/99-86

Acórdão nº. : 102-46.326

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

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

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

Retenção exclusiva na fonte

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

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

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

Imposto retido como antecipação

11. Diferentemente do regime anterior, no qual a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto é exclusiva da fonte pagadora, no regime de retenção do imposto por **antecipação**, além da responsabilidade atribuída à fonte pagadora para a retenção e recolhimento do imposto de renda na fonte, **a legislação determina que a apuração definitiva do imposto de renda seja efetuada pelo contribuinte, pessoa física, na**



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

Processo nº. : 10380.021829/99-86

Acórdão nº. : 102-46.326

declaração anual, e, pessoa jurídica, na data prevista para o encerramento do período de apuração em que o rendimento for tributado, seja trimestral, mensal estimado ou anual.

Responsabilidade tributária na hipótese de não-retenção do imposto.

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

13. Assim, se o fisco constatar, antes do prazo fixado para a entrega da declaração de ajuste anual, no caso de pessoa física, ou, antes da data prevista para o encerramento do período de apuração em que o rendimento for tributado, seja trimestral, mensal estimado ou anual, no caso de pessoa jurídica, que a fonte pagadora não procedeu à retenção do imposto de renda na fonte, o imposto deve ser dela exigido, pois não terá surgido ainda para o contribuinte o dever de oferecer tais rendimentos à tributação. Nesse sentido dispõe o art. 722 do RIR/1999, verbis:

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

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

“Art. 725. Quando a fonte pagadora assumir o ônus do imposto devido pelo beneficiário, a importância paga, creditada, empregada, remetida ou entregue, será considerada líquida, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto, sobre o qual recairá o imposto, ressalvadas as hipóteses a que se referem os arts. 677 e 703, parágrafo único (Lei nº 4.154, de 1962, art. 5º, e Lei nº 8.981, de 1995, art. 63, § 2º).”



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 10380.021829/99-86

Acórdão nº. : 102-46.326

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

Penalidades aplicáveis pela não-retenção ou não-pagamento do imposto.

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

Lei nº 10.426, de 2002

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

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

RIR/1999



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 10380.021829/99-86

Acórdão nº. : 102-46.326

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

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

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

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

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

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

(...).”

16. Após o prazo final fixado para a entrega da declaração, no caso de pessoa física, ou, após a data prevista para o encerramento do período de apuração em que o rendimento for tributado, seja trimestral, mensal estimado ou anual, no caso de pessoa jurídica, a responsabilidade pelo pagamento do imposto passa a ser do contribuinte. Assim, conforme previsto no art. 957 do RIR/1999 e no art. 9º da Lei nº 10.426, de 2002, constatando-se que o contribuinte:

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

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

16.1. Os juros de mora devidos pela fonte pagadora, nas situações descritas nos itens “a” e “b” acima, calculam-se tomando como termo inicial o prazo originário previsto para o reconhecimento



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

Processo nº. : 10380.021829/99-86

Acórdão nº. : 102-46.326

do imposto que deveria ter sido retido, e, como termo final, a data prevista para a entrega da declaração, no caso de pessoa física, ou, a data prevista para o encerramento do período de apuração em que o rendimento for tributado, seja trimestral, mensal estimado ou anual, no caso de pessoa jurídica.

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

Imposto retido e não recolhido

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

Em face do exposto, verifica-se que se o Fisco constatar, **antes** do prazo fixado para a entrega da declaração de ajuste anual, que a fonte pagadora não procedeu à retenção e o recolhimento do imposto de renda na fonte, devido por **antecipação**, o imposto deve ser dela exigido (calculado sobre base de cálculo reajustada, nos termos do art. 725 do RIR/99), pois não terá surgido, ainda, para o contribuinte o dever de oferecer tais rendimentos à tributação.

Ainda conforme a legislação e jurisprudência citada, se somente **após** o término do prazo para entrega da declaração de ajuste anual, for constatado que não houve retenção do imposto, o destinatário da exigência passa a ser também o contribuinte, em virtude de a lei lhe determinar que submeta **todos** os rendimentos à tributação, apure o imposto efetivo e efetue o respectivo pagamento no prazo legalmente previsto.



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

Processo nº. : 10380.021829/99-86

Acórdão nº. : 102-46.326

Assim, conforme se deflui da legislação e jurisprudência citadas, constatando-se que o contribuinte não submeteu **todos** os rendimentos à tributação, ser-lhe-á exigido o **imposto suplementar**, os juros de mora e a multa de ofício.

Consigne-se, por último, que, nos casos da espécie, entende-se que a **responsabilidade é solidária** do contribuinte e da fonte pagadora, sem benefício de ordem, tendo em vista que o legislador, ao atribuir a responsabilidade do contribuinte, após o término do prazo para entrega da declaração anual de ajuste, **não excluiu expressamente** a responsabilidade da fonte pagadora. Não tendo excluído expressamente, não se pode interpretar de outra forma, pois o inc. III, do art. 111, do CTN, não autoriza, quando estabelece que se deve interpretar **literalmente** a legislação que disponha sobre dispensa do cumprimento de obrigação tributária acessória.

Assim compete ao Fisco, sempre visando o interesse público, lançar o imposto, em princípio, contra o contribuinte, titular da disponibilidade econômica ou jurídica da renda, sem prejuízo de optar, quando as circunstâncias e o interesse público recomendarem, por lançar o imposto contra a fonte pagadora, que arcará com os juros até a data do efetivo pagamento do tributo. Ao contribuinte, beneficiário do rendimento, nessa hipótese, aplicar-se-ia a multa de ofício por declaração inexata (Lei nº 9.430, de 1996, art. 44, inc. I).

Por último, relativamente à arguição de inconstitucionalidade da multa de ofício aplicada que, segundo o recorrente constituiria confisco, afrontando o direito constitucional de propriedade e os princípios da razoabilidade, proporcionalidade, consigna-se que a mesma tem previsão legal específica de aplicação. Pressupõe-se, portanto, que os princípios constitucionais estão nela contemplados pelo controle *a priori* da constitucionalidade das leis. 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, tendo em vista



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 10380.021829/99-86

Acórdão nº. : 102-46.326

que a atividade do lançamento, de acordo com o art. 142, é obrigatória e vinculada, não comportando discricionariedade, pois a responsabilidade por infrações independe da intenção do agente ou responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato (CTN, art. 136). Assim, de acordo com a Lei nº 9.430, de 27/12/1996, art. 44, inc. I, abaixo transcrito, a multa de que trata os autos é sempre aplicada quando houver falta de pagamento de imposto por declaração inexata:

“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 vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de **declaração inexata**, excetuada a hipótese do inciso seguinte;”. (g.n.).*

Em face do exposto e de tudo o mais que dos autos consta, NEGÓcio provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 19 de março de 2004.


JOSÉ OLESKOVICZ