



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

Processo nº : 10665.001164/99-25
Recurso nº : 123.254
Matéria : IRPF - Exs.: 1995 e 1996
Recorrente : DALVA DE OLIVEIRA PENIDO ROSA
Recorrida : DRJ-BELO HORIZONTE/MG
Sessão de : 12 de setembro de 2005
Acórdão nº : 102-47.067

PRELIMINAR - CERCEAMENTO AO DIREITO DE DEFESA - IMPROCEDÊNCIA - Defendendo-se plenamente a recorrente de todas as faltas que a si foram imputadas, improcede a alegação de cerceamento de seu direito de defesa.

IRFONTE – PRELIMINAR – SUJEITO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA - IMPROCEDÊNCIA. O Código Tributário Nacional reconhece a existência de duas possíveis entidades pessoais no pólo passivo de qualquer relação jurídica tributária, quais sejam: o contribuinte e o responsável (*ex vi* artigo 121, parágrafo único). Desta forma, somente pode ser sujeito passivo a pessoa que tenha relação direta e pessoal com o fato gerador, hipótese em que a caracteriza e legitima a condição de contribuinte, ou a pessoa que não seja o contribuinte, mas tenha necessariamente algum tipo de vínculo com o fato gerador, hipótese prescrita no artigo 128 do CTN para o responsável.

IMPOSTO DE RENDA DE EXERCÍCIOS ANTERIORES NÃO RETIDOS PELA FONTE PAGADORA – RESPONSABILIDADE DO SUJEITO PASSIVO QUANTO À SUA TRIBUTAÇÃO. A tributação na fonte se dá a título de antecipação do imposto que o contribuinte, pessoa física, tem o dever de apurar na sua declaração de ajuste anual. Caso a ação fiscal ocorra após o encerramento do ano-base da ocorrência do fato gerador, incabível a constituição de crédito tributário por meio de lançamento de imposto de renda na fonte em que figure, no pólo passivo da obrigação, a pessoa jurídica pagadora dos rendimentos. O lançamento a título de imposto de renda, se for o caso de omissão de rendimento ou de receita, deverá ser efetuado em nome do contribuinte beneficiário desses recebimentos, exceto no regime de tributação exclusiva na fonte.

Preliminares rejeitadas.
Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por DALVA DE OLIVEIRA PENIDO ROSA.



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

Processo nº : 10665.001164/99-25
Acórdão nº : 102-47.067

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR as preliminares de ilegitimidade passiva e a de cerceamento do direito de defesa e, no mérito, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO
PRESIDENTE

LEONARDO HENRIQUE M. DE OLIVEIRA
RELATOR

FORMALIZADO EM: 19 DEZ 2005

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: NAURY FRAGOSO TANAKA, JOSÉ OLESKOVICZ, ALEXANDRE ANDRADE LIMA DA FONTE FILHO, JOSÉ RAIMUNDO TOSTA SANTOS, SILVANA MANCINI KARAM e ROMEU BUENO DE CAMARGO.



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

Processo nº : 10665.001164/99-25
Acórdão nº : 102-47.067

Recurso nº : 123.254
Recorrente : DALVA DE OLIVEIRA PENIDO ROSA

RELATÓRIO

DALVA DE OLIVEIRA PENIDO ROSA, inscrita no CPF/MF sob o nº 491.113.106-34, inconformada com a decisão proferida pela Delegacia da Receita de Julgamento em Belo Horizonte – MG (fls. 77/85), recorre a este Conselho de Contribuintes requerendo a reforma da referida decisão de primeiro grau.

Contra a recorrente foi lavrado o Auto de Infração (fls. 02/11), relativo ao Imposto de Renda Pessoa Física – IRPF dos exercícios de 1995 e 1996, anos-calendário de 1994 e 1995, respectivamente, exigindo crédito tributário decorrente de suposta omissão de rendimentos do trabalho com vínculo empregatício e honorários, recebidos da Secretaria de Estado da Fazenda de Minas Gerais – Procuradoria-Geral da Fazenda Estadual (PGFE).

O lançamento de ofício teve como fundamentos, em síntese, os seguintes aspectos:

- A Secretaria de Estado da Fazenda de Minas Gerais pagou salários e honorários aos Procuradores estaduais, nos anos de 1994 a 1996, usando os CGCs. 18.715.615/0001-60 e 18.715.615/0012-12;
- Dos salários pagos usando o CGC 18.715.615/0012-12 o órgão não retinha o imposto de renda na fonte, o que foi constatado em diligência fiscal realizada pela Receita Federal;
- O contribuinte deixou de tributar, nas declarações do período em comento, os rendimentos que não sofreram a incidência de fonte;
- A mencionada Secretaria, posteriormente, apresentou novas DIRF's mediante requerimento de retificação, informando os valores do imposto devido na fonte



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

Processo nº : 10665.001164/99-25
Acórdão nº : 102-47.067

que não reteve dos beneficiários, nos autos do processo nº 10680.017579/99-87, pleito este que foi indeferido pela Delegacia da Receita Federal;

- Nas mesmas circunstâncias, a repartição estadual emitiu comprovantes de rendimentos em que fez constar o valor de imposto devido na fonte que não foi por ela retido.

Inaugurando a fase litigiosa do procedimento, a autuada apresentou impugnação tempestiva ao lançamento de ofício, asseverando que:

- há ilegitimidade ativa da União, tendo em vista o inciso I do art. 157 da Constituição Federal, a partir do qual conclui que:
 1. a CF/88 atribui titularidade direta e própria ao Estado sobre o montante do imposto que incidir sobre os rendimentos que pagar;
 2. a titularidade que a C.F. atribui ao Estado não é sobre o imposto que de fato reteve, mas sim sobre o imposto devido na fonte em decorrência da adequada aplicação da legislação, mesmo que não tenha sido efetivamente retido;
 3. a capacidade ativa para arrecadar e cobrar o montante do tributo é repartida entre União e Estados, cabendo a estes a parte correspondente ao imposto incidente na fonte sobre os rendimentos que pagarem;
 4. a falta de retenção não atribui à União valores que a Constituição afirma que não lhe pertencem;
 5. o exame do regime da fonte não deve estar focado exclusivamente no texto da lei ordinária federal que dispuser sobre a retenção;
 6. não houve prejuízo para a União, porque a parcela incidente na fonte jamais iria para os cofres públicos federais.

Acrescenta, ainda, que o tributo deve ser exigido da fonte pagadora, porquanto:

- o Regulamento do Imposto de Renda a ela atribuiu a obrigação exclusiva de recolher o imposto ainda que não o tenha retido;
- apesar do atraso, a fonte pagadora efetuou a retenção da parcela que o AI visa novamente a receber;

fm



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

Processo nº : 10665.001164/99-25
Acórdão nº : 102-47.067

- a fonte pagadora comunicou a retenção à SRF mediante entrega de DIRF's complementares;
- a autoridade competente aceitou o procedimento, mandando processar as DIRF's;
- o impugnante, com base no procedimento acima, apresentou declaração retificadora, que também foi deferida;
- o tributo só pode ser exigido da fonte, que é a pessoa que o possui, senão se está exigindo o mesmo tributo duas vezes.

A DRJ, em decisão fundamentada, refuta todos os argumentos da impugnante, mantendo integralmente o lançamento, ao fundamento de que:

- ⇒ O art. 157, I, da Carta Magna, limita-se a dizer que o produto da arrecadação do imposto da União sobre a renda incidente na fonte pertence aos Estados sem, contudo, lhe atribuir a competência impositiva ou ativa na obrigação tributária;
- ⇒ O art. 6º do CTN preceitua que a competência tributária compreende a competência legislativa plena, e que a distribuição dos impostos repartidos com outros entes federativos não tira esta competência originária;
- ⇒ Deixando a fonte pagadora de reter o imposto na fonte, a legislação tributária impõe que o contribuinte declare estes montantes na declaração de rendimentos;
- ⇒ O acordo realizado entre o Estado e a Procuradoria da Fazenda, de descontar, a partir de 1997, o imposto que deixou de ser retido como adicional à retenção normal não tem qualquer supedâneo legal, diante da regra do artigo 152 do CTN, que prevê a possibilidade de moratória tão-somente pela pessoa jurídica competente para instituir o tributo;
- ⇒ O valor adicional do imposto recolhido em virtude desse acordo foi aproveitado novamente pelo contribuinte em suas declarações a partir de 1997.

Cientificada dessa decisão em 05 de maio de 2000 (AR de fls. 88), no dia 29 seguinte interpôs recurso voluntário a este Conselho de Contribuintes, perseverando nos argumentos impugnativos.



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

Processo nº : 10665.001164/99-25
Acórdão nº : 102-47.067

O recurso teve seguimento sem o depósito recursal de 30%,
amparado em medida judicial.

É o relatório.

A handwritten signature in black ink, consisting of stylized, overlapping letters.



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

Processo nº : 10665.001164/99-25
Acórdão nº : 102-47.067

VOTO

Conselheiro LEONARDO HENRIQUE M. DE OLIVEIRA, Relator

O recurso é tempestivo e assente em lei, devendo ser conhecido.

Inicialmente devo dizer que as preliminares de ilegitimidade passiva e de cerceamento do direito de defesa não devem prosperar, conforme ficará evidenciado no decorrer da apreciação da matéria de mérito que se põe à nossa apreciação.

Extrai-se dos autos, em apertada síntese, que o cerne da questão reside no fato de a Secretaria de Estado da Fazenda de Minas Gerais / Procuradoria – Geral da Fazenda Estadual, ter efetuado, à recorrente e aos demais Procuradores, pagamentos de trabalho com vínculo empregatício e de honorários, nos anos-calendário de 1993 a 1995, sem que, sobre esses pagamentos, tenha efetuado a devida retenção do Imposto de Renda na Fonte – IRFON.

Por sua vez a beneficiária desses rendimentos, ora recorrente, não os declarou quando da apresentação da declaração anual do Imposto de Renda Pessoa Física – IRPF, deixando, portanto, de submetê-los à tributação. Este foi o motivo que ensejou a lavratura do questionado Auto de Infração de fls. 02/11.

Consta da Peça Básica que, transcorridos alguns anos, a Receita Federal fizera diligência na qual apurara tal irregularidade, e que a referida Secretaria de Estado da Fazenda, visando corrigi-la, emitira, para os beneficiários, comprovante do informe de rendimentos contendo o IRFON que não retivera, apresentando DIRF's retificadoras em que fazia constar esse imposto não retido, pleito que foi indeferido pela Delegacia da Receita Federal – DRF de sua jurisdição.

Essa decisão da DRF não logrou ser reformada pelas instâncias administrativas de julgamento, cuja tramitação se deu através do processo n.º



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

Processo nº : 10665.001164/99-25
Acórdão nº : 102-47.067

10680.017579/99-87. A decisão denegatória, em 2ª instância, foi exarada pela E. Quarta Câmara deste Conselho de Contribuintes, consoante **Acórdão n.º 104-18.901**, sessão de 22/08/2002, sendo relator o ilustre Conselheiro Nelson Mallmann.

Justamente por guardar íntima relação de causa e efeito com o objeto do litígio que ora apreciamos é que, com a devida vênia, transcrevo e adoto como razões de decidir, excertos do voto condutor do sobredito Acórdão nº 104-18.901, a seguir.

Começemos pela ementa:

"DECLARAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE (DIRF) – RETIFICAÇÃO/COMPLEMENTAÇÃO PARA INCLUSÃO DE AJUSTES NOS VALORES – ANOS-CALENDÁRIOS ENCERRADOS – As pessoas físicas ou jurídicas são obrigadas a prestar aos órgãos da Secretaria da Receita Federal, no prazo legal, informações sobre os rendimentos que pagaram ou creditaram no ano-calendário anterior, por si ou como representantes de terceiros, com indicação da natureza das respectivas importâncias, do nome, endereço e número de CPF ou CNPJ, das pessoas que o receberam, bem como o imposto de renda retido na fonte. Retificações de declarações somente são possíveis se comprovado o erro de fato. Por outro lado, é incabível retificar/complementar declarações entregues com objetivo de realizar ajustes, com efeito retroativo, quando o rendimento pago à época não sofreu a pretendida retenção."

A partir da pág. 13 do aresto referenciado, são feitas as seguintes colocações:

"Da análise dos autos verifica-se que o referido órgão, efetuava o pagamento de honorários, diretamente a cada procurador sem a devida retenção do imposto. Constatada a falha e considerando que o imposto de renda no caso, ficaria com o próprio Estado (como antecipação do repasse da União), a opção foi por uma solução não prevista no Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 1.041, de 1994. Ou seja, elaborou-se Declarações de Imposto de Renda na Fonte de forma retroativa, abrangendo os anos-calendário encerrados de 1993 a 1995.

É de se ressaltar que neste período não houve a retenção tempestiva do imposto de renda devido, sobre honorários recebidos. Desta forma, optou o órgão em descontar o montante não recolhido a partir de novembro de 1997, em parcelas mensais no valor de 10% sobre os vencimentos dos procuradores.



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

Processo nº : 10665.001164/99-25
Acórdão nº : 102-47.067

Ora, é visível que a preocupação fundamental da Secretaria de Estado da Fazenda é recuperar um imposto que deveria ter sido retido pela fonte pagadora na época oportuna e não foi, sob o frágil argumento que se tinha dúvidas quanto à tributação de honorários recebidos pelos Procuradores.

Ora, incabível tal argumento, já que é elementar, por demais, a dúvida apresentada, a tributação na fonte sobre honorários recebidos é pacífica não há discussão sobre a possibilidade de não ser tributada quando recebidos por qualquer pessoa. Qual seria a razão da isenção pretendida para os Procuradores.

Ademais, as próprias pessoas que foram beneficiadas com os honorários deveriam ter providenciado a tributação dos valores recebidos na declaração de ajuste anual. Assim, de plano verifica-se que o procedimento efetuado pela Procuradoria Estadual da Fazenda não tem qualquer amparo legal. A retenção maior do que o devido em pagamentos futuros, como forma de compensar insuficiências de retenção em anos anteriores foge, totalmente, do conceito de retificar/complementar declarações e não encontra guarida na legislação tributária.

O Código Tributário Nacional reconhece a existência de duas possíveis entidades pessoais no pólo passivo de qualquer relação jurídica tributária, quais sejam: o contribuinte e o responsável (art. 121, parágrafo único). Desta forma, somente pode ser sujeito passivo a pessoa que tenha relação direta e pessoal com o fato gerador – hipótese em que a pessoa é contribuinte-, ou a pessoa que não seja o contribuinte, mas tenha necessariamente algum tipo de vínculo com o fato gerador – hipótese prescrita no art. 128 do CTN para a figura do responsável.

O art. 45 do CTN conceitua o contribuinte do imposto de renda como a pessoa que seja titular da disponibilidade econômica ou jurídica da renda ou provento tributável. Como, também, o parágrafo único do mesmo artigo estatui que “a lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam”.

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

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

Nesta Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, a Jurisprudência é pacífica no sentido de que quando a fonte tenha efetuado a retenção e fornecido o respectivo comprovante ao beneficiário da renda ou do provento, e caso o imposto



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

Processo nº : 10665.001164/99-25
Acórdão nº : 102-47.067

seja considerado antecipação do imposto devido pelo beneficiário na declaração de ajuste anual, este tem o direito de compensar o imposto retido, ainda que a fonte não o tenha recolhido, já que a responsabilidade passa a ser exclusiva da fonte pagadora.

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

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

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

Por outro lado, tem-se como regra básica que a percepção de rendimentos pode gerar a obrigação de ser pago o tributo correspondente; para tanto, a legislação ordinária fixa os parâmetros que, uma vez atingidos, dão lugar ao nascimento da obrigação tributária.

Dentre as regras traçadas pela lei tributária, está a que marca o momento em que se considera ocorrida a disponibilidade da renda ou dos proventos e, conseqüentemente, em que nasce a obrigação tributária correspondente.

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

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

No caso dos autos é conclusivo que a legislação regente não dá guarida a essa opção de apresentar DIRF's com efeito retroativo para incluir imposto de renda na fonte, sobre o qual não houve retenção na fonte na época adequada. Ou melhor



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

Processo nº : 10665.001164/99-25
Acórdão nº : 102-47.067

dizendo não houve retenção, o que existe é um acerto entre a fonte pagadora (Secretaria de Estado da Fazenda de Minas Gerais) e os beneficiários dos rendimentos, com o visível intuito da fonte pagadora receber o imposto de renda na fonte que não foi retido em época oportuna. Este procedimento não pode ser eleito como sendo correto e adequado para a Secretaria de Fazenda solucionar o seu problema.

Por ocasião do ajuste do imposto, só há um sujeito passivo. A lei não dá guarida para se eleger, conforme as circunstâncias, ora um, ora outro. Tendo-se a identificação do beneficiário, sobre ele deve recair o imposto, visto ser sujeito passivo – contribuinte da relação jurídica.

Assim, é que o legislador, nos casos de incidência na fonte, quanto a rendimentos pagos e não sujeitos a ajuste anual, previu ser de inteira responsabilidade da fonte pagadora o recolhimento de imposto não retido. (...).²

Concluindo o voto, na pág. 20 do aresto, o relator assim se manifesta:

"A responsabilidade, no caso da fonte pagadora obrigada a reter o imposto de renda, a título de redução daquele a ser apurado na Declaração de Ajuste Anual, se dá tão-somente dentro do próprio ano-base.

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

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

Enfim, é entendimento deste relator, que 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 de solicitar retificação ou complementação de declaração de imposto de renda na fonte, com intuito de ajustar valores de imposto de renda na fonte com efeito retroativo, ocorrer após 31 de dezembro de ano do fato gerador, descabe a solicitação de retificação/complementação. A responsabilidade pelo recolhimento do imposto de renda passa a ser exclusivamente do beneficiário do rendimento.²



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

Processo nº : 10665.001164/99-25
Acórdão nº : 102-47.067

Diante da consistência desses fundamentos, voto no sentido de REJEITAR as preliminares de ilegitimidade passiva, bem como a de cerceamento do direito de defesa, porquanto não se fez presente, em qualquer fase deste processo, medida alguma que pudesse impossibilitar ou mesmo dificultar o pleno exercício desse fundamental direito e, no mérito, no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário interposto pelo sujeito passivo.

É como voto.

Sala das Sessões - DF, em 12 de setembro de 2005.

A handwritten signature in black ink, appearing to read 'Lke', written in a cursive style.

LEONARDO HENRIQUE M. DE OLIVEIRA