



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº. : 10820.001295/99-36
Recurso nº. : 124.238
Matéria : IRPF - Ex(s): 1997
Recorrente : CARLOS HENRIQUE DE FREITAS PRADO GARCIA
Recorrida : DRJ em RIBEIRÃO PRETO - SP
Sessão de : 28 DE FEVEREIRO DE 2003
Acórdão nº. : 106-13.227

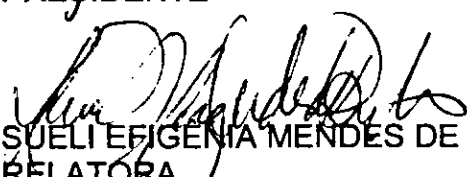
IMPOSTO DE RENDA. AUSÊNCIA DE RETENÇÃO NA FONTE. RESPONSABILIDADE LEGAL TRIBUTÁRIA. - O imposto de renda de pessoa física é devido no momento da percepção dos rendimentos. Quando a fonte pagadora deixar de retê-lo, a importância paga, creditada, empregada, remetida ou entregue, será considerada líquida, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto, sobre o qual recairá o imposto. Na hipótese de falta ou inexistência 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 CARLOS HENRIQUE DE FREITAS PRADO GARCIA

ACORDAM os Membros da Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Os Conselheiros Thaisa Jansen Pereira, Luiz Antonio de Paula e Zuelton Furtado votaram pelas conclusões. A Conselheira Thaisa Jansen Pereira apresentou declaração de voto.


ZUELTON FURTADO
PRESIDENTE


SUELI EFIGÊNIA MENDES DE BRITTO
RELATORA

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10820.001295/99-36
Acórdão nº. : 106-13.227

FORMALIZADO EM: **07 MAI 2003**

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros ROMEU BUENO DE CAMARGO, ORLANDO JOSÉ GONÇALVES BUENO, ANTONIO AUGUSTO SILVA PEREIRA DE CARVALHO (Suplente convocado) e WILFRIDO AUGUSTO MARQUES. Ausente, justificadamente, o Conselheiro EDISON CARLOS FERNANDES.

slb



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10820.001295/99-36
Acórdão nº. : 106-13.227

Recurso nº. : 124.238
Recorrente : CARLOS HENRIQUE DE FREITAS PRADO GARCIA

RELATÓRIO

Nos termos da Auto de Infração e seus anexos de fls.12/16, do contribuinte exige-se imposto suplementar de R\$ 6.581,57, que acrescido da multa de ofício e juros resulta em um crédito tributário total de R\$ 14.971,08, decorrente de inclusão, como rendimentos tributáveis, na declaração de rendimentos do exercício de 1997, a importância de R\$ 24.620,94 e R\$ 6.411,26 recebidas da Companhia Energética de São Paulo (CESP) a título de prêmio por "aposentadoria" e "indenização judicial", respectivamente.

Inconformado, seu procurador apresentou a impugnação de fls.1/10.

A autoridade julgadora de primeira instância manteve o lançamento em decisão de fls. 46/51, que contém a seguinte ementa:

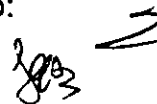
ACORDO JUDICIAL. PERDAS SALARIAS. REPOSIÇÃO.

A denominação dos rendimentos é irrelevante para afastar a tributação.

APOSENTADORIA. PRÊMIO.

A não incidência abrange somente as verbas indenizatórias pagas em Programas de Desligamento Voluntário.

Dessa decisão tomou ciência e, dentro do prazo legal (AR – fl. 57), interpôs recurso voluntário alegando, em resumo:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10820.001295/99-36
Acórdão nº. : 106-13.227

- A exigência fiscal foi formulada com vício material insuperável, caracterizado pela errônea eleição do sujeito passivo da obrigação tributária e a decisão recorrida não reconheceu esse vício.
- Além do erro na identificação do sujeito passivo a exigência está formulada sobre rendimentos que não se sujeitam à incidência da norma impositiva do imposto de renda logo, o lançamento, por falta de matéria tributável, é nulo de pleno direito.

Instruindo seu recurso anexou documentos de fls. 74/84 e cópia da decisão em Mandado de Segurança, fls. 140/145, o Juiz Federal Substituto da 7ª Subseção Judiciária do Estado de São Paulo, assegurando-lhe o seguimento do recurso, independente de recolhimento do depósito recursal.

Em 1/2/2001, em petição de fl.131 requereu a juntada dos documentos, anexados às fls. 132/137.

A Presidente dessa Câmara (fls.146) determinou que os autos fossem devolvidos a repartição de origem, para que os documentos juntados fossem devidamente apreciados.

Prestada a informação, anexada às fls. 148, pelo Chefe da SASAR da DRF em Araçatuba, retornou o processo para esse órgão julgador de segunda instância.

Examinado o recurso na sessão de 7/12/2001, os membros dessa Câmara, por unanimidade de votos, resolveram converter o julgamento em diligência para que a autoridade preparadora remetesse os autos à DRF – São Paulo,

SCL

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10820.001295/99-36
Acórdão nº. : 106-13.227

domicílio fiscal da fonte pagadora (CESP), para que fossem tomadas as seguintes providências:

- confirmar se o Imposto de Renda Retido na Fonte, não efetuado quando do pagamento das verbas ao recorrente, foram incluídos no montante dos débitos apontados na Declaração do REFIS;
- esclarecer se o imposto retido na fonte incidiu sobre a base de cálculo reajustada;
- revisão do lançamento pela Delegacia da Receita Federal em Araçatuba, com a finalidade de apurar eventuais diferenças de créditos tributários ainda a serem constituídos, se for o caso.

Realizada a diligência foram juntados aos autos, termos e documentos, às fls. 172/190 e o relatório de fls. 195, onde constam as informações a seguir sintetizadas:

- A CESP informou que incluiu no REFIS o rendimento reajustado somente com as indenizações judiciais (fls. 172), e que o imposto de renda declarado no REFIS, para o interessado, corresponde aos pagamentos em 1996, dos rendimentos brutos de R\$ 3.012,07 mais R\$ 3.259,05, que totalizam R\$ 6.271,12 (fls. 173).
- No Demonstrativo das Infrações (fls. 15), anexado ao Auto de Infração de fls. 12, verifica-se que o valor de R\$ 6.411,26 foi considerado como omissão de rendimentos recebidos da CESP, a título de indenização judicial – passivo trabalhista, relativamente ao ano-calendário de 1996.
- Tendo em vista que os rendimentos incluídos pela CESP no REFIS (fls. 173) são de valores inferiores ao constante do

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10820.001295/99-36
Acórdão nº. : 106-13.227

lançamento consubstanciado no auto de infração (fls.15), concluiu-se que não é cabível a revisão de lançamento, por inexistência de crédito tributário a ser constituído em nome do interessado.

- Vale observar que a CESP incluiu no REFIS o correspondente a multa de 20%, como se o pagamento fosse espontâneo (fls.173) quando o auto de infração já tinha sido lavrado em 10/3/99 e a opção pelo REFIS ocorreu em 27/4/2000 (fls. 136).

Intimado, o representante da Fazenda Nacional apresentou suas contra - razões às fls. 198, que leio em sessão.

É o relatório.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10820.001295/99-36
Acórdão nº. : 106-13.227

V O T O

Conselheira SUELI EFIGÊNIA MENDES DE BRITTO, Relatora

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.

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;

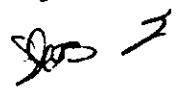
II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

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.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10820.001295/99-36
Acórdão nº. : 106-13.227

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)

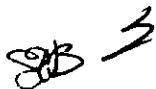
Desse conjunto de normas extrai-se:

- 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.

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:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10820.001295/99-36
Acórdão nº. : 106-13.227

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).

Art.61. No caso de rendimentos recebidos acumuladamente, o imposto incidirá, no mês do recebimento, sobre o total dos rendimentos, inclusive juros e atualização monetária (Lei nº 7.713/88, art.12).

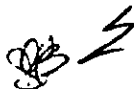
Art.656. No caso de rendimentos recebidos acumuladamente, o imposto na fonte incidirá sobre o total dos rendimentos pagos no mês, inclusive juros e atualização monetária (Lei nº 7.713, de 1988, art. 12, e 8.134/90, ar.3ºt).

Parágrafo único. Poderá ser deduzido, para fins de determinação da base de cálculo sujeita à incidência mensal do imposto, o valor das despesas com ação judicial necessárias ao recebimento dos rendimentos, inclusive com advogados, se tiverem sido pagas pelo contribuinte, sem indenização (Lei nº 7.713, de 1988, art. 12).

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)



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10820.001295/99-36
Acórdão nº. : 106-13.227

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 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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10820.001295/99-36
Acórdão nº. : 106-13.227

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)*

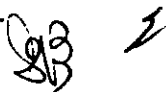
(...)

*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, ficaram 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 caracteriza postergação do PAGAMENTO DE IMPOSTO, ficando, inclusive, sujeito a aplicação da multa isolada fixada pelo art. 80, inciso I da Lei nº 9.430/96.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10820.001295/99-36
Acórdão nº. : 106-13.227

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.

Assim sendo, os rendimentos decorrentes de vínculo empregatício, especialmente os recebidos acumuladamente (art.656 RIR/94, anteriormente copiado) 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.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10820.001295/99-36
Acórdão nº. : 106-13.227

Parágrafo único. A lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam.

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

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

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

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

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

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 oferece-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 ao contribuinte 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

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10820.001295/99-36
Acórdão nº. : 106-13.227

do respectivo rendimento bruto, sobre o qual recaíra o imposto ressaltados 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 nº s 2.862/56, art. 28, e 3.470/58, art. 19).²

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 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.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10820.001295/99-36
Acórdão nº. : 106-13.227

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).

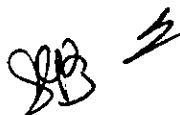
O regulamento não é lei, embora a ela se assemelhe no conteúdo e no poder normativo. Nem toda lei depende de regulamento para ser executada, mas toda e qualquer lei pode ser regulamentada se o Executivo julgar conveniente fazê-lo. Sendo o regulamento , na hierarquia das normas , ato inferior à lei, não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

Disso se extrai, que a **disposição do parágrafo único do art. 919 é ineficaz**. Assim 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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10820.001295/99-36
Acórdão nº. : 106-13.227

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 imponible, 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 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:

 2

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10820.001295/99-36
Acórdão nº. : 106-13.227

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)

Por tudo isso concluo, manter o lançamento do crédito tributário nos termos em que foi feito implica em :

- Admitir que o imposto, que tem por objetivo custear a prestação de serviços públicos e a execução de obras em benefício da sociedade brasileira, seja recolhido **apenas** no momento da declaração de rendimentos é “fechar os olhos” a postergação do pagamento de tributo, a infração cometida e ao prejuízo causado aos cofres públicos.
- Aceitar a hipótese absurda de que a fonte pagadora desconhecia as normas legais vigentes (art.3º do Decreto – lei nº 4.657/42 – Lei de Introdução ao Código Civil), uma vez que essas preceituam que cabe a ela o ônus de reajustar a base de cálculo do imposto , entregando aos beneficiários do pagamento novo “comprovante de

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10820.001295/99-36
Acórdão nº. : 106-13.227

rendimentos pagos e imposto de renda retido na fonte", para que pudessem exercer a faculdade de retificar a declaração de ajuste anual sob o amparo do benefício da denúncia espontânea (art. 138 do C.T.N).

- Desconhecer a infração à legislação tributária cometida pela fonte pagadora, caracterizada pela não retenção do imposto que sabia ser devido, uma vez que as normas inseridas nos artigos 796, 891 e 919, do RIR/94 são incisivas ao determinar que: **CONSTATADA A AUSÊNCIA DE RETENÇÃO DE IMPOSTO NA FONTE A AÇÃO FISCAL DEVERÁ SER CONTRA A FONTE PAGADORA.**
- Cobrar o imposto do beneficiário do rendimento que, pela infração cometida pela fonte pagadora, deixa de ser o sujeito passivo do imposto.
- Autorizar à autoridade lançadora, que tem atividade obrigatória e vinculada, optar na escolha do sujeito passivo da obrigação.

Esse entendimento, ao que me parece, está em harmonia 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)

2


**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10820.001295/99-36
Acórdão nº. : 106-13.227

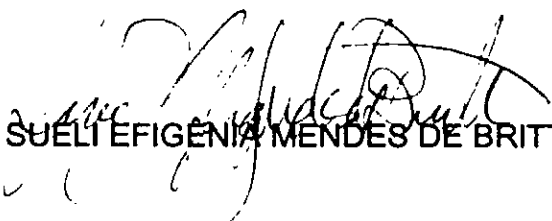
**TRIBUTÁRIO – IMPOSTO DE RENDA – AUSÊNCIA DE RETENÇÃO
NA FONTE – SUBSTITUIÇÃO LEGAL – TRIBUTÁRIA – FONTE
PAGADORA.**

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 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. 

Sala das Sessões - DF, em 28 de fevereiro de 2003.


SUELI EFIGÊNIA MENDES DE BRITTO