



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº. : 10820.001376/99-36
Recurso nº. : 123.602
Matéria: : IRPF - Ex(s): 1997
Recorrente : JAIRO FUZETO
Recorrida : DRJ no RIBEIRÃO PRETO - SP
Sessão de : 23 DE JANEIRO DE 2001
Acórdão nº. : 106-11.690

IR-FONTE – REPOSIÇÃO SALARIAL : Quando a fonte assumir o ônus do imposto devido pelo beneficiário, a importância paga, creditada, empregada, remetida ou entregue, será considerada líquida, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto, sobre o qual recaíra o imposto. 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 seu procurador a efetuar o recolhimento do imposto devido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por JAIRO FUZETO.

ACORDAM os Membros da Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, CANCELAR o lançamento, nos termos do voto da Relatora. Vencidos os Conselheiros Romeu Bueno de Camargo, Thaisa Jansen Pereira e Luiz Antônio de Paula.


WILFRIDO AUGUSTO MARQUES
PRESIDENTE EM EXERCÍCIO


SUELI EFIGÊNIA MENDES DE BRITTO
RELATORA

FORMALIZADO EM: 02 MAR 2001

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros ORLANDO JOSÉ GONÇALVES BUENO, EDISON CARLOS FERNANDES e JOSÉ ANTONINO DE SOUZA (Suplente Convocado).

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10820.001376/99-36
Acórdão nº. : 106-11.690

Recurso nº. : 123.602
Recorrente : JAIRO FUZETO

RELATÓRIO

JAIRO FUZETO, já qualificado nos autos, apresenta recurso objetivando a reforma da decisão do Delegado da Receita Federal de Julgamento de Ribeirão Preto.

Nos termos do Auto de Infração e seu anexo de fls.02/03, exige-se do contribuinte um imposto de renda no importe de R\$ 2.054,93, decorrente da inclusão, como rendimento tributável, do valor de R\$ 5.297,60, recebido da Companhia Energética de São Paulo e consignado pelo declarante como rendimento isento e não tributável na Declaração de Ajuste Anual do exercício de 1997.

Para instrução do processo foram anexados aos autos: Termo de Constatação Fiscal (fls.04/06); demonstrativos de cálculo (fls.07/12); autorização para reexame (fl.12); cópia da declaração de rendimentos do exercício em discussão (fls.13/17); comprovante de rendimentos (fls.20/21).

Inconformado, tempestivamente, apresentou impugnação de fls. 26/28 acompanhada do documento juntado à fl. 02/29.

A autoridade julgadora "a quo" manteve o lançamento em decisão de fls. 31/36, que contém a seguinte ementa:

"ACORDO JUDICIAL. REPOSIÇÃO DE PERDAS SALARIAIS. Embora a título de indenização, a diferença de vencimentos, os juros e a correção monetária são tributáveis, devendo compor a base do imposto de renda."

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10820.001376/99-36
Acórdão nº. : 106-11.690

Cientificado (AR de fls. 40), na guarda do prazo legal, protocolou o recurso anexado às fls. 42/52, onde, após relatar os fatos, alega em resumo:

- o contribuinte somente declarou os rendimentos como isentos porque a fonte pagadora forneceu o comprovante classificando os ganhos no campo de "RENDIMENTOS ISENTOS";
- se o entendimento da autoridade julgadora de primeira instância estivesse correto as disposições legais e normativas disciplinadas pelo art. 919 do RIR/94, o Parecer Normativo nº 1/95, item 9, Instrução Normativa nº 25/96, art. 13, § 3º e, ainda, o Parecer Normativo nº 353/71, seriam todas letras mortas;
- se a lei diz que a fonte pagadora tem a obrigação de reter o imposto, e que, se não o fizer terá de reajustar o rendimento, considerando o valor pago como líquido e recolhendo o imposto sobre esse valor reajustado, só se pode entender que o valor recebido pelo beneficiário já está com o imposto pago, portanto, se o fisco for tributar o beneficiário pela percepção desse rendimento, terá de considerar também a retenção que, por ficção legal, ele sofreu.

Finaliza transcrevendo as ementas dos seguintes acórdãos CSRF/01-0.035/80; 102-18.856/82; 104-4.446/84; 104-13.521/96 e conclui requerendo a correção do lançamento para considerar o rendimento pago reajustado e o imposto como se retido fora, para efeito de apurar o eventual saldo a ser pago ou a restituir.

Juntou cópia de jurisprudência administrativa às fls. 50/52.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10820.001376/99-36
Acórdão nº. : 106-11.690

Foram anexados, ainda, cópia do Termo de Inscrição de Dívida Ativa (fls. 61/) e cópia da sentença de concessão de segurança, garantindo ao contribuinte o encaminhamento de seu recurso sem o depósito administrativo.

É o Relatório.

A handwritten signature in black ink, appearing to be 'GAB' or similar, written in a cursive style.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10820.001376/99-36
Acórdão nº. : 106-11.690

VOTO

Conselheira SUELI EFIGÊNIA MENDES DE BRITTO, Relatora

O recurso atende os pressupostos legais de admissibilidade, dele conheço.

Por ser necessário, registro que desde sua impugnação, o contribuinte concorda que o rendimento percebido à título de "reposição de perdas salariais" faz parte daqueles classificados como tributáveis, o que pleiteia é que o imposto seja cobrado da fonte pagadora ou que a base de cálculo do imposto seja considerada como reajustada e o imposto como se retido fora.

Assim, passo ao exame da matéria aqui discutida e para facilitar a análise, transcrevo, passo a passo, a legislação tributária aplicável que, à época, encontrava-se consolidada no Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 1.041, de 11 de janeiro de 1994 .

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

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

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



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10820.001376/99-36
Acórdão nº. : 106-11.690

§ 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).”

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)

Assim sendo, os rendimentos decorrentes de vínculo empregatício, inclusive os recebidos acumuladamente **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 normas contidas na Lei nº 5.172, de 25/10/66, Código Tributário Nacional, que ao tratar da responsabilidade tributária, assim fixou:



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10820.001376/99-36
Acórdão nº. : 106-11.690

"Art. 45 – Contribuinte do imposto é o titular da disponibilidade a que se refere o art. 43, sem prejuízo de atribuir a lei essa condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis.

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

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

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:
I – contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;
II- responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei."

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

Das normas legais, anteriormente copiadas podemos extrair que:

1 – Com a edição da Lei nº 7.713/88, a incidência do imposto de renda passou a ser mensal, devendo ser recolhido até o ultimo dia útil do mês seguinte a sua retenção, quando, então, passa a integrar a receita tributária da União.

2 – A previsão de ajuste na declaração, criada posteriormente, tem o objetivo de trazer a tributação àqueles rendimentos que, **legalmente, no momento** do recebimento deixaram de ser tributados. Isto acontece, normalmente, quando o



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10820.001376/99-36
Acórdão nº. : 106-11.690

contribuinte percebe remuneração de duas ou mais fontes pagadoras que, consideradas isoladamente, ficam abaixo do limite de isenção.

Nesse caso, embora o contribuinte não tenha pago mensalmente o imposto, irá pagá-lo na declaração de **ajuste** quando o total recebido ultrapassar o limite de isenção anual.

Inadmissível, aceitar-se a hipótese, indiretamente defendida pela autoridade julgadora “a quo”, de que a intenção do legislador ao manter a **DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL**, foi proporcionar aos contribuintes oportunidade de “acertar” situações irregulares ou, ainda, de sanear infrações à legislação tributária, praticadas durante o ano-calendário.

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

“Art. 796. Quando a fonte assumir o ônus do imposto devido pelo beneficiário, a importância paga, creditada, empregada, remetida ou entregue, será considerada líquida, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto, sobre o qual recairá o imposto ressalvados os casos a que se referem os arts. 778, parágrafo único, e 786 (Lei nº 4.154/62, art. 5º).”

“Art. 891. Quando houver falta ou inexatidão de recolhimento do imposto devido na fonte, será iniciada a ação fiscal, para a exigência do imposto, pela repartição competente, que intimará a fonte ou o procurador a efetuar o recolhimento do imposto devido, com o acréscimo da multa cabível, ou a prestar, no prazo de vinte dias, os esclarecimentos que forem necessários. (Leis nº 2.862/56, art. 28, e 3.470/58, art. 19).”

“Art. 919. A fonte pagadora fica obrigada ao recolhimento do imposto, ainda que não o tenha retido (Decreto-lei nº 5.844/43, art. 103).”

Parágrafo único. No caso deste artigo, quando se tratar de imposto devido como antecipação e a fonte pagadora comprovar que o beneficiário já incluiu o rendimento em sua declaração, aplicar-se-á a penalidade prevista no art. 984, além



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10820.001376/99-36
Acórdão nº. : 106-11.690

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)

Dessas regras infere-se que:

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

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

Na letra "a" temos a regra, de que, embora o responsável pelo recolhimento seja a fonte pagadora, o devedor originário, isto é, aquele que tem relação direta com o fato impositivo, deverá suportar o ônus do tributo.

Já na letra "b" , 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*

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10820.001376/99-36
Acórdão nº. : 106-11.690

outro indireto". Dessa maneira, o responsável pelo recolhimento não é a pessoa que tira a vantagem econômica do ato, fato ou negócio tributado, embora seja esta quem efetivamente suporta o ônus do encargo.

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

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

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

No caso sob exame, o entendimento não pode ser de outra forma, sendo a fonte pagadora autora da infração à norma tributária, ~~cabe-lhe~~ a responsabilidade pelo pagamento do imposto.

Sep

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10820.001376/99-36
Acórdão nº. : 106-11.690

Aliás, levando-se em conta que o imposto recolhido passa a integrar a receita tributária da União, que tem por objetivo custear a prestação de serviços públicos e a execução de obras em benefício da sociedade brasileira, admitir-se que ele seja recolhido, **apenas**, no momento da declaração de rendimentos implica em autorizar a postergação do pagamento de tributo, concordar com infração cometida e com o conseqüente prejuízo aos cofres públicos.

A fonte pagadora não pode alegar desconhecimento da lei (art.3º do Decreto – lei nº 4.657/42 –Lei de Introdução ao Código Civil), assim, ao não efetuar a retenção do imposto, infringiu as normas tributárias vigentes.

As normas legais transcritas são claras no sentido de que, constatado o equívoco, a fonte pagadora deveria reajustar a base de cálculo do imposto, entregando um novo “comprovante de rendimentos pago e imposto de renda retido na fonte” a seus funcionários **para que eles tivessem a oportunidade de retificar a declaração de ajuste anual sob o amparo do benefício da denúncia espontânea (art. 138 do C.T.N).**

O que caracteriza a infração a legislação tributária, é a não retenção do imposto que sabia ser devido, por esse motivo é que as normas inseridas nos artigos 796, 891 e 919, do RIR/94, anteriormente copiados, são incisivas ao determinar que: **CONSTATADA A AUSÊNCIA DE RETENÇÃO DE IMPOSTO NA FONTE A AÇÃO FISCAL DEVERÁ SER CONTRA A FONTE PAGADORA.**

O legislador não deu opção, usou o termo DEVERÁ e não poderá, dessa maneira o imposto, deveria ser exigido da pessoa jurídica pagadora dos rendimentos.

Entretanto, a lei trouxe uma ressalva: a pessoa jurídica estaria dispensada dessa obrigação quando comprovasse que o beneficiário, **espontaneamente**, incluiu o rendimento em sua declaração. Possibilidade esta,

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10820.001376/99-36
Acórdão nº. : 106-11.690

consignada no parágrafo único do art. 919 RIR/94 e confirmada pela Secretaria da Receita Federal, por intermédio da Coordenação do Sistema de Tributação, quando publicou o Parecer Normativo COSIT nº 1, de 08/08/95, que assim preleciona:

“8.2 – Assim, ao criar a obrigação de a fonte pagadora recolher o imposto devido na fonte, ainda que não o tenha retido, o legislador, no livre exercício da atividade legislativa, atribuiu à fonte pagadora a condição de responsável substituto, de quem passa a exigir o imposto em lugar do seu natural devedor: o beneficiário do rendimento. O contribuinte neste caso é mero beneficiário, devendo suportar o ônus tributário, mas para ele a lei não cria obrigação de pagar o imposto.

9. À luz desses comandos legais, pode-se afirmar que, caso a fonte pagadora não efetue a retenção do imposto a que está obrigada, o rendimento será considerado líquido, devendo ser efetuado o reajustamento da base de cálculo (item 8), assumindo a fonte pagadora o ônus do imposto. Nesse caso, a fonte pagadora deverá fornecer ao beneficiário o informe de rendimentos ou evidencie o valor reajustado e imposto correspondente.

10- A única situação em que a fonte pagadora se eximiria da responsabilidade de retenção e recolhimento do imposto seria quando ficasse comprovado que o beneficiário já houvesse incluído o rendimento em sua declaração, conforme previsto no parágrafo único do art. 919 do RIR.” (grifei)

Para a devida análise dessa permissão legal (desoneração da fonte pagadora de recolher o imposto devido) é preciso ter em mente que:

a) a matriz legal está no art. 103 do Decreto-lei nº 5.844/43, portanto, anterior a Lei nº 7.713/88, que estabeleceu a tributação mensal;

b) o termo INCLUIR, deve ser entendido como TRIBUTAR na declaração, porque se assim não for - A QUEM CABERIA O PAGAMENTO DO IMPOSTO - se o próprio legislador disciplinou que: *tendo o contribuinte incluído o rendimento na declaração, da FONTE PAGADORA deverá ser cobrado, além da multa específica pela infração cometida, o juro e a multa pelo atraso no recolhimento do imposto “SEM O RECOLHIMENTO DESTA”*

SLB

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10820.001376/99-36
Acórdão nº. : 106-11.690

O fato de o beneficiário ter declarado o rendimento auferido como **não tributável**, obedecendo a informação registrada em seu "Comprovante de Rendimentos", não caracteriza a hipótese prevista no parágrafo único do art. 919 do RIR/94, uma vez que essa regra tem por fundamento **a espontaneidade do contribuinte** em tributar os rendimentos e pagar o respectivo imposto na declaração de ajuste anual.

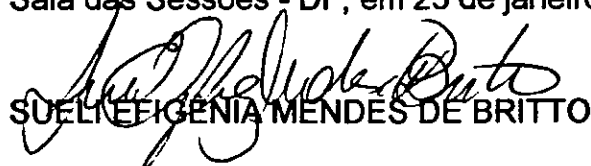
Não tendo o contribuinte submetido à tributação na declaração de ajuste anual o rendimento em pauta, é inaplicável a regra do citado dispositivo.

Repito, a incidência do imposto de renda ocorre no momento da percepção do rendimento, sendo esta a regra legal, não cabe a autoridade lançadora, que tem atividade obrigatória e vinculada, criar exceção não prevista na Lei nº 7.713/88 ou nos respectivos diplomas legais que foram alterando a sua redação.

Se o contribuinte errou quando deixou de oferecer à tributação os rendimentos recebidos na Declaração de Ajuste Anual, também, a autoridade lançadora não acertou ao formalizar o lançamento, pois deixou de observar o princípio constitucional da LEGALIDADE pelas seguintes razões: a) não há amparo legal para a tributação ANUAL dos rendimentos do trabalho assalariado; b) deixou de cumprir as determinações inseridas nos artigos 891 e 919 do RIR/94; c) homologou a comprovada postergação do recolhimento do imposto que, pela lei vigente, deveria ter sido recolhido até o ultimo dia útil do mês seguinte ao da retenção; d) feriu o princípio de ISONOMIA (inciso II do art. 150 da C.F/88), pois os demais contribuintes do imposto de renda estão sujeitos ao regime, obrigatório, de pagar o imposto de renda no momento da percepção dos rendimentos.

Isso posto, voto por dar provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 23 de janeiro de 2001


SUELI FIGUEIRA MENDES DE BRITTO