



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº. : 10860.002132/99-11
Recurso nº. : 122.482
Matéria: : IRPF - Ex(s): 1997
Recorrente : ANA LÚCIA PASTORELLI DOMINGUES
Recorrida : DRJ em CAMPINAS - SP
Sessão de : 17 DE OUTUBRO DE 2000
Acórdão nº. : 106-11.529

IRPF – FALTA DE RETENÇÃO DO IMPOSTO – A não retenção do Imposto de Renda na Fonte, pela empresa, não exonera o beneficiário dos rendimentos sujeitos à tributação, da obrigação de incluí-los na declaração de ajuste anual como tributáveis.

Recurso negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por ANA LÚCIA PASTORELLI DOMINGUES.

ACORDAM os Membros da Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Wilfrido Augusto Marques, Sueli Efigênia Mendes de Britto (Relatora) e Orlando José Gonçalves Bueno. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Thaisa Jansen Pereira.


DIMAS RODRIGUES DE OLIVEIRA
PRESIDENTE


THAISA JANSEN PEREIRA
RELATORA DESIGNADA

FORMALIZADO EM: 24 ABR 2001

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros LUIZ FERNANDO OLIVEIRA DE MORAES, ROMEU BUENO DE CAMARGO e RICARDO BAPTISTA CARNEIRO LEÃO.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10860.002132/99-11
Acórdão nº. : 106-11.529

Recurso nº. : 122.482
Recorrente : ANA LÚCIA PASTORELLI DOMINGUES

RELATÓRIO

ANA LÚCIA PASTORELLI DOMINGUES, já qualificada nos autos, apresenta recurso objetivando a reforma da decisão do Delegado da Receita Federal de Julgamento em Campinas.

Nos termos do Auto de Infração e anexo de fls.03/05, da contribuinte exige-se um crédito tributário no valor total de R\$ 14.542,86, pela inclusão nos rendimentos tributáveis de R\$ 26.418,28, indevidamente consignados na Declaração de Ajuste Anual do exercício de 1997, como não tributável.

Os rendimento tributados são decorrentes do trabalho com vínculo empregatício recebidos acumuladamente do CTA - Centro Técnico Aeroespacial.

Foram anexados aos autos documentos e demonstrativos de fls. 06/45 que dão suporte à ação fiscal.

Inconformada, a contribuinte apresentou a impugnação (fls.48/54) instruída pelos documentos de fls. 55/81.

A autoridade julgadora de primeira instância manteve a exigência fiscal em decisão de fls. 84/89, que contém a seguinte ementa:

"Falta de Retenção do Imposto.

"A incorreta informação prestada pela fonte pagadora não exime o contribuinte da obrigação de tributar, na declaração de ajuste anual, rendimentos para os quais não houver expressa previsão legal de isenção, não incidência ou tributação exclusiva de fonte.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10860.002132/99-11
Acórdão nº. : 106-11.529

A tributação pela pessoa física, na declaração de ajuste anual, da base reajustada e a compensação do imposto considerado ônus da fonte pagadora só é admissível caso a fonte pagadora tenha efetuado o reajuste e fornecido ao beneficiário o informe de rendimentos que evidencie o valor reajustado e o imposto correspondente, conforme esclarece o item 9 do Parecer Normativo COSIT n. 15/95". (Parecer nº 50, de 18.09.98).

Cientificada desta decisão, na guarda do prazo legal, protocolou o recurso de fls. 93/102, acompanhado de comprovante do depósito administrativo, anexado à fl.113, onde relata os fatos e consigna os argumentos que leio em sessão.

É o relatório.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10860.002132/99-11
Acórdão nº. : 106-11.529

VOTO VENCIDO

Conselheira SUELI EFIGÊNIA MENDES DE BRITTO, Relatora

O recurso é tempestivo, dele tomo conhecimento.

Com intuito de facilitar a análise da matéria transcrevo, passo a passo, a legislação tributária aplicável consolidada no Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 1.041, de 11 de janeiro de 1994 .

“ 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. 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

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10860.002132/99-11
Acórdão nº. : 106-11.529

*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)*

Pela leitura destas normas legais, pode-se concluir que os rendimentos auferidos pela pessoa física estão sujeitos ao imposto de renda em dois momentos, como regra geral – **na percepção do rendimento**, como exceção – **na Declaração de Ajuste Anual**.

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:

*"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.***

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10860.002132/99-11
Acórdão nº. : 106-11.529

"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)

Dessa forma, temos:

- 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.

- A previsão de ajuste na declaração, criada posteriormente, tem o objetivo de trazer a tributação àqueles rendimentos que, sob o amparo da lei, deixaram de ser tributados no momento do recebimento, como ocorre, por exemplo, na hipótese de o contribuinte perceber remuneração de duas ou mais fontes pagadoras que, consideradas isoladamente, fiquem abaixo do limite de isenção. Neste 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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10860.002132/99-11
Acórdão nº. : 106-11.529

Assim não há como aceitar-se a hipótese, defendida por alguns, de que se não houver a retenção do imposto no mês, ele poderá ser recolhido por ocasião da declaração de ajuste anual. Se esse raciocínio fosse verdadeiro estaríamos aceitando a hipótese absurda de que, ao manter a DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL, a intenção do legislador foi a de proporcionar aos contribuintes oportunidade de "acertar" situações irregulares ou, ainda, de sanear infrações a legislação tributária, praticadas durante o ano-calendário.

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

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

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

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

Parágrafo único. No caso deste artigo, quando se tratar de imposto devido como antecipação e a fonte pagadora comprovar que o beneficiário já incluiu o rendimento em sua declaração, aplicar-se-á a penalidade prevista no art. 984, além dos juros e multa de mora pelo atraso, calculados sobre o valor do imposto que deveria ter sido retido, sem obrigatoriedade do recolhimento deste. "(grifei)

Desta maneira temos que:

7 



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10860.002132/99-11
Acórdão nº. : 106-11.529

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 imponible, 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, não dão margem a qualquer dúvida: quando o imposto não for retido ou quando a fonte pagadora assumir 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.

GB

X

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10860.002132/99-11
Acórdão nº. : 106-11.529

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 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.

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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10860.002132/99-11
Acórdão nº. : 106-11.529

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.

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.**

Como a fonte pagadora não pode alegar desconhecimento da lei (art.3º do Decreto – lei nº 4.657/42 –Lei de Introdução ao Código Civil) e, sendo ela, no caso, parte integrante do quadro organizacional da UNIÃO, de pronto, devo descartar a hipótese de que seus administradores tiveram a intenção de burlar a lei, por ser no mínimo absurda, já que estariam causando prejuízo aos cofres públicos da própria pessoa jurídica de Direito Público a quem cabe **privativamente** instituir e fiscalizar o imposto de renda (C.F art. 153, inciso III).

E considerando, ainda, que, para efeito de retenção do imposto de renda na fonte, as obrigações e responsabilidades tributárias são as mesmas para as pessoas jurídicas de Direito Público ou Privado (C.T. N., art. 9º, inciso IV , § 1º).

Resta, apenas, uma possibilidade legal para ser examinada a de que a FONTE PAGADORA ASSUMIU O ÔNUS DE PAGAR O TRIBUTO (art.796 do RIR/94).

Como a lei, ao prever esta hipótese, não especificou a forma de assunção do ônus do tributo pode-se concluir que pode ser feita de forma expressa ou tácita.

No caso sob enfoque, pode-se afirmar que, ao pagar os rendimentos sem a retenção do imposto de renda, a fonte pagadora

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10860.002132/99-11
Acórdão nº. : 106-11.529

TACITAMENTE ASSUMIU O PAGAMENTO DO IMPOSTO. Ao proceder dessa forma cabia-lhe tomar as providências determinadas na lei : considerar o rendimento pago como líquido, reajustar a base de cálculo e providenciar o recolhimento do imposto devido.

Ela só se eximiria dessa obrigação se conseguisse provar que o beneficiário incluiu o rendimento em sua declaração. Possibilidade esta, 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:



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10860.002132/99-11
Acórdão nº. : 106-11.529

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 juros e a multa pelo atraso no recolhimento do imposto " SEM O RECOLHIMENTO DESTA".*

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

Assim sendo, no caso aqui discutido, é inaplicável a regra do indicado dispositivo, porque o contribuinte **NÃO OFERECEU OS RENDIMENTOS A TRIBUTAÇÃO NA DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL.**

Repito, a regra legal é a incidência do imposto de renda no momento da percepção do rendimento, não cabendo 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.

Há, ainda, nos autos um outro fato digno de registro, as correspondências juntadas às fls. 19/23, com a finalidade de justificar o

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10860.002132/99-11
Acórdão nº. : 106-11.529

procedimento fiscal, foram feitas em datas posteriores a da entrega da Declaração de Ajuste Anual do exercício de 1997, isso indica que a autoridade lançadora procurou adotar o caminho mais fácil para regularizar uma situação que, desde seu início (data do fato gerador), agrediu a legislação tributária em vigor.

Se o contribuinte errou quando deixou de oferecer a tributação, na Declaração de Ajuste Anual exercício 1997, os rendimentos recebidos acumuladamente no mês de janeiro e fevereiro de 1996, 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 recebidos acumuladamente; b) deixou de cumprir as determinações inseridas nos artigos 891 e 919 do RIR/94; c) o lançamento, na forma que foi feito, homologou a comprovada postergação do recolhimento do imposto que, pela lei vigente, deveria ter sido recolhido até o ultimo dia útil dos meses subseqüentes ao recebimento e não 30/04/97 (data registrada no demonstrativo de multa e juros de mora às fls.01/02); d) feriu o princípio de ISONOMIA (inciso II do art. 150 da C.F/88), já que todos os demais contribuintes estão sujeitos ao regime, obrigatório, de pagar o imposto de renda no momento da percepção dos rendimentos.

Como se não bastasse tudo isso, ao efetuar o lançamento de ofício sujeitou o contribuinte a multa de 75%, penalizando quem, a princípio, não foi o autor da infração as normas tributárias vigentes.

Isso posto, **VOTO** por dar provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 17 de outubro de 2000


SUELI EFIGÊNIA MENDES DE BRITTO

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10860.002132/99-11
Acórdão nº. : 106-11.529

VOTO VENCEDOR

Conselheira THAISA JANSEN PEREIRA, Relatora Designada

Os membros desta Câmara acordaram, por maioria de votos, na sessão de outubro de 2000, negar provimento ao recurso objeto deste processo. Vencida a ilustre Conselheira Relatora, fui designada para redigir o voto vencedor, conforme os votos vencedores e os termos acordados na ocasião, quando, não havendo discordância do voto vencido quanto à preliminar, permaneceu a divergência quanto ao julgamento do mérito.

O auto de infração lavrado, contra a Sra. Ana Lúcia Pastorelli Domingues, teve como causa a não inclusão em sua declaração, como rendimentos tributáveis, daqueles recebidos acumuladamente do Centro Técnico Aeroespacial – Ministério da Aeronáutica, relativos a gratificações reconhecidas administrativamente como devidas aos servidores daquele órgão, mas que não lhes foram creditadas nos meses de referência, relativos à exercícios anteriores.

A fonte pagadora procedeu ao pagamento das gratificações, porém não reteve o imposto de renda na fonte.

A Lei nº 7.713/88 assim prevê:

“art. 2º . O imposto sobre a Renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10860.002132/99-11
Acórdão nº. : 106-11.529

art. 3º . O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos arts. 9º a 14 desta Lei.

§ 1º . Constituem rendimento bruto o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidos em dinheiro, e ainda os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados.

...

§ 4º . A tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas e proventos, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e qualquer título.

..."

A declaração de ajuste está prevista na Lei nº 8.383/91:

"art. 12. As pessoas físicas deverão apresentar anualmente declaração de ajuste, na qual se determinará o saldo do imposto a pagar ou valor a ser restituído.

...

art. 13. Para efeito de cálculo do imposto a pagar ou do valor a ser restituído, os rendimentos serão convertidos em quantidade de UFIR pelo valor desta no mês em que forem recebidos pelo beneficiado.

Parágrafo único. A base de cálculo do imposto, na declaração de ajuste anual, será a diferença entre as somas, em quantidade de UFIR:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10860.002132/99-11
Acórdão nº. : 106-11.529

a) de todos os rendimentos percebidos durante o ano-calendário, exceto os isentos, os não tributáveis e os tributados exclusivamente na fonte; e

..."

Assim é que todos os rendimentos tributáveis percebidos durante o ano, quer tenham sido tributados ou não devem ser incluídos na Declaração de Imposto de Renda Pessoa Física do contribuinte.

Os valores recebidos no decorrer do ano base, se forem de natureza não tributáveis ou isentos ou ainda tributados exclusivamente na fonte, têm campo próprio para serem informados, porém os que são considerados tributáveis devem ser incluídos de modo a serem oferecidos ao ajuste anual, mesmo que não tenham sido tributados na fonte (como no caso presente).

Não se trata, evidentemente, de autorização legal para que contribuintes que estivessem em situação irregular pudessem sanear as infrações praticadas durante o ano-calendário, pois para prevenir essa possibilidade é que foram publicadas as leis que consolidadas no RIR/94 resultaram:

"art. 796. 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, ressalvados os casos a que se referem os arts. 778, parágrafo único, e 786."

"art. 891. Quando houver falta ou inexatidão de recolhimento do imposto devido na fonte, será iniciada a ação fiscal, para 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."

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10860.002132/99-11
Acórdão nº. : 106-11.529

“art. 919. A fonte pagadora fica obrigada ao recolhimento do imposto ainda que não o tenha retido.

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.”

O caso em foco nestes autos se enquadra na previsão legal descrita no parágrafo único deste último dispositivo legal citado, vez que a identificação do erro se deu depois do prazo da entrega da Declaração de Imposto de Renda Pessoa Física da Sra. Ana Lúcia Pastorelli Domingues, quando ela não incluiu os rendimentos para oferecimento à tributação.

Portanto nessas condições a fonte só deveria proceder ao reajuste da base de cálculo se a contribuinte dentro do prazo legal, ainda não tivesse apresentado sua Declaração de Imposto de Renda Pessoa Física, pois uma vez que o fez estava obrigado a incluí-la como tributável.

O Centro Técnico Aeroespacial - CTA, que por ser Órgão Público não tem autonomia sobre a política salarial, foi autorizado a pagar gratificações reconhecidas como devidas, relativas a exercícios anteriores. Por erro administrativo enquadrou-as na rubrica de rendimentos não tributáveis. Portanto, como atestam os diversos documentos aqui acostados, o CTA, por equívoco nas orientações do MARE, entendia as gratificações como não tributáveis e por conseqüência não estaria de forma alguma reconhecendo-se tacitamente como responsável pelo pagamento do imposto, inclusive por impossibilidade legal de proceder o reajuste da base de cálculo, visto que não tem competência para autorizar aumentos salariais.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10860.002132/99-11
Acórdão nº. : 106-11.529

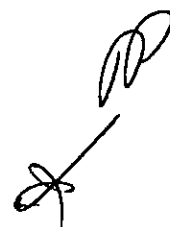
É evidente que houve erro por parte do Centro Técnico Aeroespacial, porém por se tratar de instituição pública, não está sujeita às penalidades legais já transcritas para o caso de erro da fonte pagadora e muito menos tem liberdade legal para reajustar sua base de cálculo e arcar com o ônus do imposto.

Como se não bastassem estes argumentos, verifica-se que somente muito próximo da data da entrega da Declaração de Imposto de Renda Pessoa Física é que em contato com a Delegacia da Receita Federal em São José dos Campos, o CTA esclareceu a sua dúvida e manteve então contato com o MARE, que era o órgão em última instância responsável pelo pagamento dos servidores públicos.

Resta portanto prejudicada qualquer medida a ser tomada contra o Centro Técnico Aeroespacial ou contra o próprio MARE, que se fossem empresas privadas teriam sido enquadradas na penalidade prevista no art. 984, do RIR/94, além dos juros e multa de mora pelo atraso. Porém, ressalte-se que nem assim o contribuinte estaria dispensado de oferecer à tributação os valores recebidos e proceder o ajuste em sua declaração.

A Constituição Federal em seu art. 150, incisos I e VI (a), e § 6º, e a legislação infraconstitucional, por consequência, impedem a punição do Órgão Público, que incorreu em erro e postergou o recolhimento do tributo, porém quanto ao contribuinte a lei lhe impõe a tributação, e deixar de exigí-lo seria então com certeza autorizar uma isenção sem premissa legal.

Sobre o assunto manifestou-se a Coordenação Geral do Sistema de Tributação em seu Parecer Normativo COSIT nº 01/95, no qual se referia ao regime de contratação regido pela CLT:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10860.002132/99-11
Acórdão nº. : 106-11.529

"8.2. Assim, ao criar a obrigação de a fonte pagadora recolher o imposto devido na fonte, ainda que não 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, mas para ele a lei não cria a obrigação de pagar o imposto.

À luz desses comandos legais, pode-se afirmar que, caso a fonte pagadora não efetue 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 que evidencie o valor reajustado e o 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/94, verbis:

...

10.1. Dessa forma, se o beneficiário do rendimento incluí-lo como tributável na declaração, pagando o imposto correspondente, a fonte pagadora ficará sujeita aos acréscimos correspondentes ao atraso no recolhimento (multa e juros de mora), bem como à multa prevista no art. 984, do RIR/94.

10.2 Entretanto, a dispensa do recolhimento do imposto somente ocorrerá se a ação fiscal ocorrer após a entrega da declaração de rendimentos do beneficiário, onde se consigne a inclusão do respectivo rendimento. Assim, caso a autoridade fiscal venha verificar a falta de retenção antes de entregue aquela declaração, promoverá o devido e legal lançamento de ofício do respectivo imposto e acréscimos legais cabíveis, com o reajustamento da base de cálculo.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10860.002132/99-11
Acórdão nº. : 106-11.529

11. Cabe esclarecer, finalmente, que os rendimentos tributáveis, exceto o 13º salário pago na rescisão, integrarão a base de cálculo do imposto de renda na Declaração de Ajuste Anual dos beneficiários e o imposto poderá ser deduzido do apurado na declaração."

Em resposta à consulta específica ao caso do Centro Técnico Aeroespacial e servidores, foi emitido o Parecer COSIT nº 50/98 (fls. 29 a 33), que teceu as seguintes considerações:

"4. Dessa forma, se não existe lei que assegure isenção aos rendimentos recebidos, não se eximem os contribuintes da obrigação de tributá-los na declaração, uma vez que a falta de retenção na fonte e a incorreta informação prestada pela fonte pagadora não geram direito a isenção não prevista na legislação tributária.

5. Por outro lado, sendo os rendimentos tributáveis na fonte e na declaração, no mês do pagamento os contribuintes foram beneficiados por receberem o rendimento bruto, sem a retenção na fonte, mas sujeitando-se ao pagamento do imposto, sem encargos, na declaração de ajuste anual; se, espontaneamente, houvessem sido somados aos rendimentos nela tributados, não seriam devidos multa e encargos legais, que só se tornaram exigíveis em razão do descumprimento da legislação tributária pela não-inclusão dos rendimentos como tributáveis na declaração.

...

6. Quanto a aplicabilidade, à situação em comento, do item 9 do Parecer Normativo COSIT nº 1/95, só seria cabível se a fonte pagadora houvesse efetivamente assumido o ônus do imposto e efetuado seu recolhimento e tivesse sido fornecido aos beneficiários o informe de rendimentos em que constassem a



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10860.002132/99-11
Acórdão nº. : 106-11.529

base reajustada e o imposto correspondente, e se os beneficiários houvessem oferecido à tributação a base reajustada, o que, no caso, não ocorreu, não havendo como compensar imposto que deixou de ser retido e recolhido e cujo ônus não foi assumido até então pela fonte pagadora.

6.1 É de se ressaltar que, por ser a fonte pagadora pessoa jurídica de direito público e a assunção do ônus do imposto e o reajuste da base de cálculo caracterizarem pagamento de gratificação maior que a prevista e, portanto, acréscimo de despesa, provavelmente está vinculada ao disposto no art. 167, inciso II da Constituição Federal/88, o que certamente inviabilizaria o reajuste da base de cálculo, a assunção do ônus do imposto, seu recolhimento e o fornecimento de informe de rendimentos com a base reajustada.

...

CONCLUSÃO

1. Dessa forma, é de se concluir que os rendimentos recebidos sujeitam-se à tributação na declaração de ajuste anual e que, sem a assunção do ônus do imposto pela fonte pagadora e o fornecimento de informe de rendimentos com base reajustada, não há como se aplicar ao caso o disposto no item 9 do PN COSIT nº 1/95.

2. Na situação em comento, correto foi o esclarecimento prestado à fonte pagadora pelo MARE, em 08/97, de que os beneficiários dos rendimentos deveriam ser orientados a retificar suas declarações de ajuste anual, para tributar esses rendimentos, sujeitando-se assim apenas à multa de mora e aos juros de mora.

..."



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10860.002132/99-11
Acórdão nº. : 106-11.529

A legislação prevê que os rendimentos sejam tributados mensalmente a medida que forem recebidos, mesmo os recebidos acumuladamente, sendo que a Declaração de Imposto de Renda Pessoa Física é feita com o intuito, dentre outros, de se proceder ao ajuste. A fonte não fez a retenção, mas a legislação não lhe impõe penalidade para essa abstenção.

A contribuinte, apesar de ter pleno conhecimento de que os rendimentos eram tributáveis, insistiu em alocá-los como não o sendo em sua Declaração de Imposto de Renda Pessoa Física, deixando de lado a espontaneidade e consequentemente se sujeitando às penalidades decorrentes do procedimento de ofício. A Lei nº 9.250/95, no seu artigo 8º, inciso I, é clara:

“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;

...”

Desta forma, a falta de retenção na fonte pela empregadora, não exime o contribuinte de informar os rendimentos em sua declaração de ajuste anual como rendimento tributável, conforme foi orientado a fazer pela Secretaria da Receita Federal.

A retenção na fonte não é obrigação da Sra. Ana Lúcia Pastorelli Domingues, porém a inclusão dos rendimentos, mesmo não informados pela fonte pagadora como tributáveis, é de sua integral responsabilidade.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10860.002132/99-11
Acórdão nº. : 106-11.529

Pelo exposto e por tudo mais que do processo consta, voto por
negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 17 de outubro de 2000


THAISA JANSEN PEREIRA