



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

Processo nº. : 10860.002159/99-60
Recurso nº. : 122.289
Matéria : IRPF - EX.: 1997
Recorrente : JAMIL FERES ANDARE
Recorrida : DRJ em CAMPINAS - SP
Sessão de : 13 DE SETEMBRO DE 2000
Acórdão nº. : 102-44.394

PRELIMINAR DE NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO - O procedimento fiscal tem início com o primeiro ato de ofício, escrito da autoridade competente, a partir dessa data exclui-se a espontaneidade. O fato da autoridade não ter dado oportunidade para regularização espontaneamente não caracteriza cerceamento do direito de defesa.

IRPF - A responsabilidade pela inexatidão da declaração de ajuste anual é da pessoa física declarante. A falta ou insuficiência de retenção do imposto pela fonte pagadora não exonera o beneficiário do rendimento de incluí-lo, para tributação na declaração anual.

ACRÉSCIMOS LEGAIS - Ocorrida a infração, declaração inexata, são devidos a multa e os juros previstos na legislação.

Preliminar rejeitada.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por JAMIL FERES ANDARE.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, REJEITAR a preliminar de nulidade do Auto de Infração, e no mérito NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencido o Conselheiro Leonardo Mussi da Silva que dava provimento em relação às penalidades e à correção monetária. Designado o Conselheiro vencido para redigir a declaração de voto.



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

Processo nº : 10860.002159/99-60

Acórdão nº : 102-44.394

**ANTONIO DE FREITAS DUTRA
PRESIDENTE**

**JOSÉ CLÓVIS ALVES
RELATOR**

FORMALIZADO EM: 20 OUT 2000

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros VALMIR SANDRI, MÁRIO RODRIGUES MORENO, CLÁUDIO JOSÉ DE OLIVEIRA e DANIEL SAHAGOFF. Ausente, justificadamente, a Conselheira MARIA GORETTI AZEVEDO ALVES DOS SANTOS.



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

Processo nº : 10860.002159/99-60
Acórdão nº : 102-44.394
Recurso nº : 122.289
Recorrente : JAMIL FERES ANDARE

RELATÓRIO

JAMIL FERES ANDARE, C.P.F - MF nº 146.556.168-49, residente e domiciliado à rua Monte Carmelo nº 104, Centro, em APARECIDA SP, inconformado com a decisão de primeira instância apresenta recurso objetivando a reforma da mesma.

Nos termos do Auto de Infração de fls. 01/05, exige-se do contribuinte um crédito tributário total de R\$ 15.442,46, decorrente de tributação dos rendimentos no valor de R\$ 26.418,28 recebidos acumuladamente do Ministério da Aeronáutica - CTA/FUNDAE, e incluídos na declaração de rendimentos como isentos e não tributáveis, configurando declaração inexata. A exigência tem como apoio lega o artigo 12 da Lei nº 7.713/88, artigos 1º e 3º da Lei nº 8.134/90, artigos 4º e 5º da lei nº 8.383/91, artigo 7º da Lei nº 8.981/95 e artigos 1º e 11º da lei nº 9.250/95.

Inconformado, com a exigência fiscal, apresentou a impugnação de fls. 43/63, instruída pelos documentos de fls. 64/86, argumentando em sua inicial, em epítome o seguinte:

PRELIMINARMENTE

- nulidade do auto de infração em virtude da intimação inicial ter sido assinada por TTN, pois a competência é exclusiva do AFTN;



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

Processo nº : 10860.002159/99-60

Acórdão nº : 102-44.394

- nulidade do auto de infração por não ter sido o contribuinte comunicado antecipadamente que as gratificações deveriam ser oferecidas à tributação;
- que o ônus fiscal reporta-se ao ano de 1989 estando prescritos para todos os efeitos legais nos precisos termos dos incisos III e VI do § 10º do Art. 178 do CCB;

MÉRITO

- os rendimentos se referem às gratificações chamadas GATA/GDAA no período correspondente aos meses de novembro de 1989 a maio de 1991. Estes rendimentos foram acumulados por culpa exclusivamente atribuível à Fonte Pagadora que não efetuou os pagamentos na época devida;
- o CTA divulgou nota informando que o pagamento seria realizado sem a incidência do Imposto de Renda e PSS;
- recebera informação que de acordo com orientação do MARE, os rendimentos tinha sido enquadrados na rubrica 00063 que isentava o pagamento do imposto de renda;
- baseando nessas informações o impugnante elaborou sua declaração;



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

Processo nº : 10860.002159/99-60

Acórdão nº : 102-44.394

- que a fonte pagadora não lhe comunicou a mudança de posição do MARE.

Conclui sua impugnação argumentando ilegitimidade passiva pois recebe seus rendimentos somente da fonte pagadora CTA.

A autoridade julgadora de primeira instância manteve o lançamento em decisão se fls. 80/85, assim ementada:

"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 na fonte.*

A tributação pela pessoa física, na declaração de ajuste anual, da base reajustada e 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 nº 1/95. (Parecer COSIT nº 50, de 18.09.98)."

Cientificado (AR de fls. 100) , na guarda do prazo legal, protocolou o recurso de fls. 103/128, onde faz um breve histórico do caso em seguida, preliminarmente solicita a nulidade da decisão singular por falta de análise de argumentos contidos na impugnação e no mérito repete as argumentações da inicial dando ênfase à ilegitimidade passiva. Passo a ler na íntegra o recurso apresentado.

É o Relatório.



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

Processo nº. : 10860.002159/99-60
Acórdão nº. : 102-44.394

VOTO

Conselheiro JOSÉ CLÓVIS ALVES, Relator

O recurso é tempestivo dele conhecimento, há preliminar a ser analisada.

Diz que a intimação inicial fora assinada por TTN, no entanto, verifico que a intimação inicial de folha 06 foi assinada pelo AFRF Alberto Mota de Oliveira, tendo portanto o recorrente cometido engano a esse respeito.

PRELIMINAR DE NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO O nobre recorrente afirma que a autoridade administrativa não lhe concedera a oportunidade de regularizar espontaneamente cerceando então o seu direito de defesa.

O procedimento fiscal tem início com o primeiro ato de ofício, escrito, da autoridade administrativa, logo a partir da intimação 10860.3/404/99, recebida em 23/08/99, o contribuinte não poderia regularizar a situação pois estava sob procedimento de ofício, nos termos do artigo 7º inciso I do Decreto nº 70.235/72.

Apenas para esclarecer a competência para lançar o imposto está contida no artigo 950 do RIR/94, mantido o mesmo texto no artigo 904 do RIR/99 verbis:

Decreto nº 3.000 de 26 de março de 1999

"Art. 904 - A fiscalização do imposto compete às repartições encarregadas do lançamento e, especialmente, aos auditores-fiscais do Tesouro Nacional, mediante ação fiscal direta, no domicílio dos contribuintes (Lei nº 2.354/54, art. 7º, e Decreto-lei nº 2.225/85)."



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

Processo nº : 10860.002159/99-60

Acórdão nº : 102-44.394

O lançamento somente se torna definitivo com o julgamento em última instância administrativa, logo não procede a alegação de cerceamento do direito de defesa, pois esta fora garantida através das petições dirigidas às autoridades julgadoras.

Por outro lado não procede a alegação de que fora outra pessoa que cometera a infração, ora o que está em lide é o lançamento decorrente da declaração inexata da pessoa física do ora recorrente, ele que deixou de tributar rendimentos para os quais a legislação não previu isenção.

Concluindo, o lançamento fora realizado de acordo com as normas legais especialmente contidas no artigo 10 do Decreto nº 70.235/72, não ficou caracterizado cerceamento do direito de defesa pelo que rejeito a preliminar de nulidade do auto de infração.

MÉRITO

No mérito, comungo a tese de que eventual omissão da fonte pagadora no recolhimento do imposto de renda não afasta e nem modifica a responsabilidade do beneficiário dos respectivos rendimentos.

A questão levantada de erro na identificação do sujeito passivo, fora levantada tanto na preliminar como no mérito, assim a trataremos como questão de mérito.

Inicialmente cabe salientar que não faz parte da lide a discussão da sujeição à tributação das verbas recebidas, tacitamente aceita pelo contribuinte que



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

Processo nº. : 10860.002159/99-60

Acórdão nº. : 102-44.394

formulou o recurso ancorando-se em dois pilares; erro na identificação do sujeito passivo e dispensa da exigência dos acréscimos legais.

Discorda o contribuinte ser o sujeito passivo da obrigação tributária; argumenta que a lei complementar, CTN artigo 45 § único, c/c arts. 796, 891 e 919 do RIR/94 inferem ser a obrigatoriedade de retenção e recolhimento da fonte pagadora no caso de trabalho assalariado devendo portanto ser dela exigido o tributo como contribuinte substituto, visto que a obrigação tributária já nasce tendo como polo negativo a fonte pagadora.

No Brasil os rendimentos auferidos pela pessoa física estão sujeitos ao imposto sob duas formas de tributação, **num primeiro momento:**

“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 nºs. 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).”

Num segundo momento.



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

Processo nº : 10860.002159/99-60

Acórdão nº : 102-44.394

"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)."

No caso de rendimentos de trabalho assalariado, o sujeito passivo do imposto de renda na fonte está gravado no Livro III -- Imposto de Renda na Fonte, Capítulo VII -- Retenção e recolhimento, do mencionado regulamento como:

"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)."

Em observância as normas contidas na Lei nº 5.172, de 25/10/66, Código Tributário Nacional, que ao tratar da responsabilidade tributária, assim disciplinou:

"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:



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

Processo nº. : 10860.002159/99-60

Acórdão nº. : 102-44.394

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."

No caso do imposto de renda na fonte a legislação que obriga as fontes pagadoras a reterem e recolherem o imposto não exonera e nem exclui a responsabilidade do contribuinte e nem atribui-lhe caráter supletivo; o imposto retido será considerado como redução do apurado na declaração de rendimentos. Não se pode transferir para a fonte pagadora uma obrigação que era do contribuinte ou seja de fazer sua declaração exata conforme determina a legislação.

Já na hipótese de imposto calculado e devido na declaração de ajuste anual, o sujeito passivo é o beneficiário do rendimento, não estando portando a autoridade criando um responsável não previsto em lei.

No caso em pauta, o que está sendo exigido é o valor do imposto de renda pessoa física devido no ano – calendário 1996, e não imposto de renda na fonte, portanto, correto o lançamento em nome do beneficiário do rendimento.

Não há uma vinculação entre a obrigatoriedade da fonte PJ ou PF e a obrigatoriedade da inclusão correta dos rendimentos dentro dos títulos previstos na declaração anual; também não existe uma subordinação de uma a outra ou seja



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

Processo nº : 10860.002159/99-60

Acórdão nº : 102-44.394

a hipótese de se cobrar do beneficiário somente depois de conferido se as fontes pagadoras recolheram corretamente o imposto por ocasião do pagamento.

Se admitíssemos, por absurdo, a premissa de que rendimentos recebidos de pessoa jurídica somente pudessem ser tributados na fonte, como implicitamente sugere o recorrente estaríamos jogando por terra o ajuste previsto no artigo 13 da Lei nº 8.383/91, pois o contribuinte poderia ter por exemplo duas fontes de renda de pessoa jurídica cada uma tributada na fonte à alíquota de 15% e na declaração a soma dos rendimentos o colocassem no patamar dos 25%; admitindo a inexistência de outras deduções, embora as retenções na fonte estivessem corretas restaria ao contribuinte imposto a pagar decorrente do ajuste efetuado por ocasião da declaração. Além do mais o ajuste além de considerar rendimentos de fontes tanto de PF como de PJ, é nele que o contribuinte tem a oportunidade de realizar as deduções previstas para a declaração anual assim o resultado do ajuste embora leve em conta o imposto retido pelas fontes pagadoras no caso de rendimentos componentes da base de cálculo anual não há uma subordinação ou dependência de um em relação ao outro. Ou seja quando a legislação impõe à fonte pagadora a obrigação de reter o imposto não modifica o sujeito passivo a obrigação tributária que continua sendo a pessoa que adquiriu a disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos.

Continuando do RIR/94:

SEÇÃO IV - Lançamento de Ofício

"Art. 889 - O lançamento será efetuado de ofício quando o sujeito passivo (Decretos-lei ns. 5.844/43, art. 77, 1.967/82, art. 16, 1.968/82, art. 7º, e 2.065/83, art. 7º, § 1º, e Leis ns. 2.862/56, art. 28, 5.172/66, art. 149, e 8.541/92, arts. 40 e 43):



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

Processo nº. : 10860.002159/99-60

Acórdão nº. : 102-44.394

I - não apresentar declaração de rendimentos;

II - deixar de atender ao pedido de esclarecimentos que lhe for dirigido, recusar-se a prestá-los ou não os prestar satisfatoriamente;

*III - **fizer declaração inexata**, considerando-se como tal a que contiver ou omitir, inclusive em relação a incentivos fiscais, qualquer elemento que implique redução do imposto a pagar ou restituição indevida;"*

O fato do contribuinte não ter incluído o referido rendimento entre as verbas tributáveis como determina a legislação em sua declaração de rendimentos implica automaticamente em considerá-la inexata pois reduziu a base de cálculo do imposto e por consequência o próprio tributo.

Sendo a declaração inexata, cabe então o lançamento de ofício nos termos do artigo 889 inciso III do RIR/94 supra transcrito.

O fato de circularem notícias sobre o pagamento livre de imposto de renda, não exime o contribuinte de incluí-los como tributáveis e sua declaração, nos termos da legislação vigente, somente podendo incluí-los em outras rubricas quando expressamente a lei prever. O manual para preenchimento da declaração anual de 1997 trouxe em sua página 9 os títulos dos rendimentos isentos e não tributáveis e pequenos esclarecimentos sobre cada um deles; poderia o contribuinte, em caso de dúvida, procurar o plantão fiscal da Receita Federal, órgão que tem competência para se pronunciar sobre o assunto.

Continuando no RIR/94.

"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,



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

Processo nº : 10860.002159/99-60

Acórdão nº : 102-44.394

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. 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."*

No caso em exame não há notícia de que a fonte pagadora tenha assumido o ônus do imposto e mesmo que houvesse isso não modificaria a obrigação do contribuinte em prestar declaração exata ou seja incluindo os rendimentos de acordo com os títulos nela previstos e amparados na legislação vigente.

Mesmo que o contribuinte incluísse os rendimentos como tributáveis a fonte pagadora não ficaria isenta pois estaria sujeita a multa prevista no artigo 984 conforme texto legal supra, resultando no final em encargo financeiro maior pois teria entregue ao beneficiário o total do rendimento sem a dedução do IR e ainda teria o ônus da multa supra indicada.

A legislação é clara quanto à tributabilidade da verba recebida, assim no momento do preenchimento da declaração deveria o contribuinte cumpri-la.

DAS PENALIDADES



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

Processo nº : 10860.002159/99-60

Acórdão nº : 102-44.394

Vejamos o que a legislação prevê de acréscimos legais para os casos de lançamento de ofício.

Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991

“Art. 4º - Nos casos de lançamento de ofício nas hipóteses abaixo, sobre a totalidade ou diferença dos tributos e contribuições devidos, inclusive as contribuições para o INSS, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de cem por cento, nos casos de falta de recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;”

Essa era a legislação vigente na ocorrência dos respectivos fatos geradores do imposto, porém atendendo ao disposto no artigo 44 inciso I da Lei nº 9.430/96 combinado com o artigo 106 – II – “c” do CTN, a autoridade aplicou retroativamente o percentual de 75% (setenta e cinco por cento), previsto na citada lei.

Como vimos, o fato do contribuinte ter feito declaração inexata e portanto praticou um ato ilícito, conseqüentemente impõe-se a exigência não só do tributo de deixou de ser apurado como da penalidade prevista para o caso, sob pena de se dar tratamento desigual a contribuintes na mesma condição, ou seja caso fosse deferido o pleito afastamento da penalidade todas as pessoas que fizessem declaração inexata poderiam pleitear a referida dispensa.

A orientação passada pelo Estado é aquela contidas das leis dentro do regime democrático em que vivemos, quaisquer outras orientações, mormente vindas de pessoas ou órgãos não competentes para interpretar e aplicar a legislação tributária não tem o cunho ou a força de modificar o texto legal e nem



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

Processo nº. : 10860.002159/99-60

Acórdão nº. : 102-44.394

exime de responsabilidade aquele que pratica a infração tributária. Quem prestou declaração inexata foi o contribuinte e não o MARE ou CTA.

Assim conheço o recurso como tempestivo, rejeito a preliminar e nulidade do auto de infração e, no mérito, voto no sentido de negar-lhe provimento.

Sala das Sessões - DF, em 13 de setembro de 2000.


JOSE CLOVIS ALVES



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

Processo nº. : 10860.002159/99-60

Acórdão nº. : 102-44.394

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro Leonardo Mussi da Silva, Relator Designado

Após analisar a questão dos autos de forma mais acurada, no que pertine à responsabilidade pelo pagamento do imposto de renda sobre rendimentos quando a fonte pagadora tivesse deixado de proceder a retenção, mudo minha posição anterior de que a responsabilidade seria exclusiva da fonte pagadora, posição adotada com base nos artigos 103 do Decreto-lei n. 5.844/43 (art. 919 do RIR/94), art. 5º da Lei n. 4.154/62 (art. 796 do RIR/94) e Parecer Normativo COSIT n. 1/95, para adotar a posição da Câmara, que entende que o contribuinte deveria tributar em sua declaração todos os rendimentos, inclusive aqueles que a fonte pagadora deixou de reter na fonte o imposto em questão.

Isto porque, entendo que legislação posterior àquelas normas legais revogou tacitamente a responsabilidade exclusiva da fonte pagadora, ao determinar a tributação de todos os rendimentos, excluídos apenas os tributados exclusivamente, de tributação definitiva, os isentos e os não tributáveis, na declaração de rendimentos da pessoa física, independente da retenção pela fonte pagadora.

Entretanto, entendo que ao caso se aplica da forma indiscutível o inciso I e o parágrafo único do art. 100 do Código Tributário Nacional, que rezam:

“Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 10860.002159/99-60

Acórdão nº : 102-44.394

juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

Isto porque, as autoridades administrativas, por intermédio do Parecer Normativo COSIT n. 1/95, reconheceram a responsabilidade exclusiva da fonte pagadora quanto os tributos sujeitos à retenção na fonte, mesmo quando o contribuinte não tenha efetivado a sua tributação em sua declaração de rendimentos, pois, segundo a norma administrativa, *"o contribuinte, nesse caso, é mero beneficiário, devendo suportar o ônus tributário, mas para ele a lei não cria a obrigação de pagar o imposto"*, *verbis*:

"6. Alerta-se que o Regulamento do Imposto de Renda - RIR/94, em seu art. 791. , atribui a responsabilidade pela retenção do imposto à fonte pagadora, surgindo, assim, a figura do responsável tributário que é o sujeito passivo a que se refere o art. 121. , parágrafo único, inciso II, do Código Tributário Nacional.

7. Ao regular a responsabilidade tributária, o CTN, no art. 128. , assim estabelece:

"Art. 128. (...) a lei pode atribuir de modo expresse 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."

7.1. Esse preceito legal é particularizado pelo parágrafo único do art. 45. do mesmo Código, ao dispor 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".

7.2. Cabe assinalar que, na responsabilidade por substituição, a lei, em vez de exigir do contribuinte a prestação que constitui o objeto da obrigação tributária, define como sujeito passivo dessa obrigação um terceiro, vinculado ao fato gerador.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 10860.002159/99-60

Acórdão nº. : 102-44.394

8. Nesse sentido, a legislação do imposto sobre a renda recorre amplamente a esse modo de arrecadação do tributo, criando, para as fontes pagadoras dos rendimentos, a obrigação de reter e recolher o imposto sobre eles incidentes, conforme se constata pelo disposto nos arts. 919 e 796, ambos do RIR/94, que preceituam in verbis:

"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.)."

"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 (Lei 4.154/62, art. 5º)."

8.1. Logo, da interpretação dos dispositivos legais transcritos, não resta dúvida que a Lei, ao criar a obrigação de reter o imposto, atribuiu-a à fonte pagadora, pessoa física ou jurídica obrigada ao pagamento do rendimento, responsabilizando-a pelo respectivo recolhimento.

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, nesse caso, é mero beneficiário, devendo suportar o ônus tributário, mas para ele a lei não cria a 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 10860.002159/99-60

Acórdão nº : 102-44.394

(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. (grifamos)

Desta forma, tendo em vista que o Parecer Normativo COSIT n. 1/95 enquadra-se dentro dos *“atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas”* (art. 100, I, do CTN) e que o mesmo embasa o procedimento adotado pelo Recorrente, pois, vale repetir, segundo a norma administrativa, **“o contribuinte, nesse caso, é mero beneficiário, devendo suportar o ônus tributário, mas para ele a lei não cria a obrigação de pagar o imposto”**, entendo que impõe-se a aplicação ao caso do art. 100, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, excluindo-se da autuação a multa, juros e correção monetária.

Isto posto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso para excluir do auto de infração a multa, juros e correção monetária, nos termos da fundamentação acima esposada.

Sala das Sessões - DF, em 13 de setembro de 2000.

Leonardo Mussi da Silva