



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEXTA CÂMARA

Processo nº. : 10980.001144/2001-30  
Recurso nº. : 132.127  
Matéria: : IRPF – Ex(s): 1999 e 2000  
Recorrente : JOAQUIM NEGRI FILHO  
Recorrida : 4ª TURMA/DRJ em CURITIBA - PR  
Sessão de : 16 DE ABRIL DE 2003  
Acórdão nº. : 106-13.268

**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 reter, 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 inexatidão 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 JOAQUIM NEGRI FILHO.

ACORDAM os Membros da Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso para acolher a preliminar de ilegitimidade do sujeito passivo, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Thaisa Jansen Pereira (Relatora) e Luiz Antonio de Paula. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Sueli Efigênia Mendes de Britto.

  
DORIVAL PADOVAN  
PRESIDENTE

  
SUELI EFIGÊNIA MENDES DE BRITTO  
RELATORA DESIGNADA

**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10980.001144/2001-30  
Acórdão nº. : 106-13.268

FORMALIZADO EM: 25 AGO 2003

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros ROMEU BUENO DE CAMARGO, ORLANDO JOSÉ GONÇALVES BUENO, EDISON CARLOS FERNANDES e WILFRIDO AUGUSTO MARQUES.

A handwritten signature in black ink, consisting of a stylized 'W' or 'M' shape with a vertical line extending downwards.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10980.001144/2001-30  
Acórdão nº. : 106-13.268  
  
Recurso nº. : 132.127  
Recorrente : JOAQUIM NEGRI FILHO

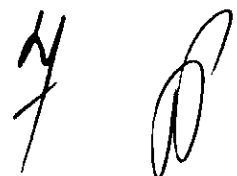
**RELATÓRIO**

Joaquim Negri Filho, já qualificado nos autos, recorre da decisão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Curitiba, por meio do recurso protocolado em 14.08.02 (fls. 317 a 326), tendo dela tomado ciência em 15.07.02 (fl. 306).

Contra o contribuinte foi lavrado o Auto de Infração de fls. 57 a 59, o qual constituiu o crédito tributário no valor de R\$ 51.081,36 de imposto de renda pessoa física, que, acrescido dos encargos legais, totalizou R\$ 101.172,06, em 31.01.01.

O lançamento ocorreu em virtude da identificação de omissão de rendimentos recebidos, pelo trabalho com vínculo empregatício, de pessoa jurídica. O Sr. Joaquim Negri Filho moveu uma ação trabalhista contra o Banco do Estado do Paraná S/A, em decorrência da qual recebeu R\$ 262.490,08, em 1998, R\$ 178.989,12, em 1999, e R\$ 7.462,36, em 2000, rendimentos estes que foram informados nas respectivas declarações no quadro dos isentos e não tributáveis. O Auto de Infração diz respeito aos rendimentos omitidos em 1999 e 2000 e traz a aplicação da multa de ofício de 75%.

A impugnação (fls. 69 a 72) traz em síntese as seguintes argumentações:



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

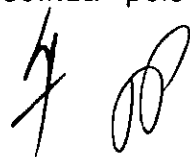
Processo nº. : 10980.001144/2001-30  
Acórdão nº. : 106-13.268

- A indenização que recebeu não constitui renda;
- As indenizações não têm aptidão jurídica para suportar a incidência do imposto de renda, posto que não representam riqueza nova ou acréscimo patrimonial;
- Requer a produção de prova documental e cita doutrina e jurisprudência que entende socorrê-lo.

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Curitiba (fls. 309 a 313), por meio de sua Quarta Turma, por unanimidade de votos, decidiu por julgar o lançamento procedente, fundamentando-se da seguinte forma, em resumo:

- O art. 43, do Código Tributário Nacional, dispõe que o fato gerador do imposto de renda é a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda e de proventos de qualquer natureza;
- A Lei nº 7.713/88 dá a extensão da norma citada, em seu art. 3º, §§ 1º e 4º;
- A demanda judicial foi em razão de buscar seus direitos em relação a diferenças salariais dentre outros, conforme fls. 76 a 86;
- O art. 6º, da Lei nº 7.713/88, identifica os casos de isenção, assim como os arts. 477 e 499, da CLT, o art. 9º, da Lei nº 7.238/84, e a legislação do FGTS;
- Os rendimentos isentos já foram excluídos da base de cálculo do lançamento.

No recurso (fls. 317 a 326), são reiterados os argumentos da impugnação e acrescentado que recebeu, em decorrência de ação trabalhista, diferenças salariais, gratificações, horas extras, gratificações natalinas, horas de sobreaviso e verbas rescisórias, sendo que estas parcelas não podem ser consideradas renda, visto que somente recompuseram a lesão sofrida pelo



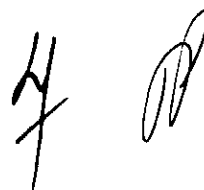
**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10980.001144/2001-30  
Acórdão nº. : 106-13.268

recorrente. Afirma, ainda, que mesmo que se entenda que tais rendimentos constituem renda, a exigência não pode prosperar, posto que o lançamento sofre de erro na identificação do sujeito passivo, uma vez que é a fonte a responsável pela retenção e recolhimento do tributo em questão. Salaria que existe uma ação rescisória em andamento e que ele está sujeito a ter que devolver o que recebeu, logo não houve acréscimo patrimonial. Faz menção à jurisprudência e à doutrina que entende ir ao encontro de suas pretensões.

O arrolamento de bens pode ser comprovado pelos documentos de fls. 327 e 328 e pelo despacho de fl. 329.

É o Relatório.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10980.001144/2001-30  
Acórdão nº. : 106-13.268

**VOTO VENCIDO**

Conselheira THAISA JANSEN PEREIRA, Relatora

O recurso é tempestivo e obedece a todos os requisitos legais para a sua admissibilidade, por isso deve ser conhecido.

O recorrente aduz que a responsabilidade pela retenção e recolhimento do tributo é da fonte pagadora, o que deve ser tomado como uma preliminar. Porém, meu entendimento é o de que a fonte é responsável pela retenção do imposto de renda da pessoa física, mas, a partir do momento no qual o contribuinte apresenta sua Declaração de Ajuste Anual, ele está obrigado a oferecer todos os seus rendimentos tributáveis à imposição legal, com o fim de determinar a base de incidência.

O Regulamento do Imposto de Renda – 1999 assim dispõe:

*Art. 2º. 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 (Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964, art. 1º, Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, art. 43, e Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991, 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, de 23 de setembro de 1943, art. 1º, parágrafo único, e Lei nº 5.172, de 1966, art. 45).*



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10980.001144/2001-30  
Acórdão nº. : 106-13.268

*§ 2º. O imposto será devido à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, sem prejuízo do ajuste estabelecido no art. 85 (Lei nº 8.134, de 27 de dezembro de 1990, art. 2º).*

...

*Art. 85. Sem prejuízo do disposto no § 2º do art. 2º, a pessoa física deverá apurar o saldo em Reais do imposto a pagar ou o valor a ser restituído, relativamente aos rendimentos percebidos no ano-calendário (Lei nº 9.250, de 1995, art. 7º).*

O mesmo Decreto, ao tratar da tributação na fonte, assim se expressa:

*Art. 717, Compete à fonte reter o imposto de que trata este Título, salvo disposição em contrário ( Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, arts. 99 e 100, e Lei nº. 7.713, de 1988, art. 7º, § 1º).*

Peço vênia para, neste ponto do Voto, transcrever parte (fls. 29 a 32) do Acórdão 104-17.629, de 14 de setembro de 2000, de autoria da Conselheira Leila Maria Scherrer Leitão, que traz elucidações de bastante valia para este processo:

*Assim é que o legislador, nos casos de incidência na fonte, quanto a rendimentos pagos e não sujeitos a ajuste anual, previu ser de inteira responsabilidade da fonte pagadora o recolhimento de imposto não retido. Fala-se, aqui, do Decreto-lei nº 5.844, de 1943, com ênfase aos seus artigos 99, 100 e 103.*

*Referidos artigos encontram-se consolidados nos arts. 574 e parágrafo único, 576 e 576 [sic] do RIR/80; 791, 795 e 919 do RIR/94; e 717, 721 e 722 do RIR/99, citando os dois primeiros por estarem vigentes quando da ação fiscal e, o último, em vigência.*

*Apesar de os três Regulamentos acima citados considerarem os dispositivos legais previstos no Decreto-lei nº 5.844, de 1943, como também aplicáveis à obrigação da fonte de reter o imposto quando do pagamento de rendimento sujeitos à incidência na fonte a título de antecipação, não é este ordenamento jurídico previsto naquele diploma legal.*

**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10980.001144/2001-30  
Acórdão nº. : 106-13.268

*Na sistemática do Decreto-lei nº 5.844, de 1943, no "Título I – Da Arrecadação por Lançamento – Parte Primeira – Tributação das Pessoas Físicas" (arts. 1º a 26) previa-se a incidência de imposto de renda anual, por cédulas, deduções cedulares e abatimentos e ainda não contemplava a incidência de imposto na fonte sobre os rendimentos sujeitos à tabela progressiva anual.*

*Na "Parte Segunda – Tributação das pessoas Jurídicas" do art. 27 a 44. Os artigos 45 a 94 referem-se a casos especiais de incidência de imposto (espólio, liquidação, extinção e sucessão de pessoas jurídicas, empreitadas de construção, atividade rural, transferência de residência para o País, administração do imposto pela entrega da declaração, pagamento do imposto em quotas, meios, local e prazo de pagamento).*

*O "Título II – Da Arrecadação das Fontes" que interessa à formação de convicção para julgamento do lançamento em questão, desdobra-se em III Capítulos, que são:*

*O Capítulo I envolve os seguintes rendimentos: quotas-partes de multas (art. 95), títulos ao portador e taxas (art. 96), rendimentos de residentes ou domiciliados no estrangeiro (art. 97) e de exploração de películas cinematográficas estrangeiras (art. 98). Esses rendimentos sujeitavam-se ao imposto de renda na fonte a alíquotas específicas.*

*O "Capítulo II – Da retenção do Imposto" determina, no art. 99, o momento em que compete à fonte reter o imposto referente aos rendimentos especificados nos arts. 95 e 96. E, no art. 100, o momento da retenção quanto aos rendimentos tratados nos arts. 97 e 98.*

*O "Capítulo III – Do Recolhimento do Imposto" disciplina a obrigatoriedade de recolher aos cofres públicos o imposto retido e o prazo desse recolhimento (arts. 101 e 102, respectivamente). E, em seu art. 103, espelha o seguinte ditame legal:*

***"Art. 103. Se a fonte ou o procurador não tiver efetuado a retenção do imposto, responderá pelo recolhimento deste, como se o houvesse retido."***

*Mencionados os dispositivos legais acima, pode-se constatar os fatos a seguir enumerados:*

***1 – No Decreto-lei nº 5.844, de 1943, ainda não havia sido instituído o regime de tributação de imposto na fonte sobre rendimentos do***



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

Processo nº. : 10980.001144/2001-30  
Acórdão nº. : 106-13.268

*trabalho assalariado e não assalariado, que eram tributados tão-somente na declaração anual.*

*2 – Os artigos 95 a 98 do referido Decreto-lei contemplam quatro tipos de rendimentos que se sujeitavam ao imposto na fonte e não eram incluídos na declaração anual. Ou seja, embora não expressamente na lei, a incidência era de exclusividade de fonte.*

*3 – Na seqüência, tratando-se de rendimentos que sofriam a incidência de imposto de renda na fonte quando do pagamento ao beneficiário, sem que aqueles rendimentos se sujeitassem à tributação na declaração anual, sabiamente o legislador, no art. 103, instituiu a figura típica do responsável pelo imposto, caso não tivesse efetuado a retenção a que estava obrigado. Assim, em casos que tais, instituiu-se a figura do substituto, conforme defendido na doutrina.*

*É de notório conhecimento o disciplinamento do inciso III, do art. 97, do CTN, através do qual somente a lei pode estabelecer a definição de sujeito passivo.*

*Ocorre que, ao longo dos anos, smj., o artigo 103 do Decreto-lei nº 5.844, de 1943, equivocadamente, vem constituindo matriz legal de artigo de Regulamento do Imposto de Renda, baixado por Decretos, os quais têm a função de tão-somente consolidar e regulamentar a legislação do imposto de renda. Assim, nos termos do art. 99 do CTN, "O conteúdo e o alcance dos decretos restringem-se aos das leis em função das quais sejam expedidos,...".*

*Logo, não pode dispositivo regulamentar, baixado por Decreto, estender o conceito de sujeito passivo, no caso de responsável, onde a lei não o fez.*

*A responsabilidade, no caso da fonte pagadora obrigada a reter o imposto de renda, a título de redução daquele a ser apurado na Declaração de Ajuste Anual, se dá tão-somente dentro do próprio ano-base. Cabível, sem, contudo pretender firmar posição, o entendimento de ser o ato de reter o imposto, na sistemática de antecipação, mera obrigação acessória.*

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



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10980.001144/2001-30  
Acórdão nº. : 106-13.268

Dos dispositivos legais e da parte do voto transcrito, depreende-se que a pessoa física beneficiária dos rendimentos tributáveis deve, como contribuinte, apurar o saldo em Reais do imposto a pagar ou o valor a ser restituído, o que se efetua por meio da Declaração de Ajuste Anual. À fonte cabe com exclusividade a **retenção** do tributo, o que não exclui a responsabilidade de o contribuinte oferecer em sua declaração os rendimentos para o devido ajuste anual.

O Código Tributário Nacional define o que vem a ser responsável e o que vem a ser 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. 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;*

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

Processo nº. : 10980.001144/2001-30  
Acórdão nº. : 106-13.268

*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 expreso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.*

A legislação do imposto de renda não exclui a responsabilidade do contribuinte nem a atribui em caráter supletivo, portanto, o sujeito passivo do imposto de renda quando da ocasião da entrega da Declaração de Imposto de Renda Pessoa Física é o beneficiário pessoa física a quem o rendimento se dirigiu.

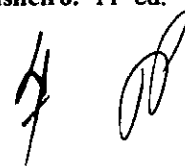
O que se exige do contribuinte é o pagamento do tributo devido, apurado na Declaração de Ajuste Anual, restando à fonte pagadora a responsabilidade da retenção do imposto, mas não o pagamento do próprio tributo.

Pode-se observar, no trecho transcrito da obra *Direito Tributário Brasileiro*, de Aliomar Baleeiro, o mesmo entendimento exposto:

*... Toda vez que estamos diante da eleição de um responsável, estamos diante de duas normas jurídicas interligadas. A primeira é a norma básica ou matriz, a que já nos referimos anteriormente, que disciplina a obrigação tributária principal ou acessória. A segunda é a norma complementar ou secundária, dependente da primeira, que se presta a alterar apenas o aspecto subjetivo da consequência da norma anterior, uma vez ocorrido o fato descrito em sua hipótese.<sup>1</sup>*

*Evidentemente, o fato gerador a que se refere o § 7º do art. 150 [Constituição Federal] é o fato gerador da norma básica, a ser realizado pelo contribuinte e com o qual ele se vincula diretamente. O fato descrito na hipótese da norma secundária não é presumido, nem futuro, mas antecede, no tempo, à ocorrência do fato descrito*

<sup>1</sup> BALEEIRO, Aliomar, DERZI, Misabel Abreu Machado (atualizadora). *Direito Tributário Brasileiro*. 11ª ed. Rio de Janeiro : Forense, 2001, p. 737.




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

Processo nº. : 10980.001144/2001-30  
Acórdão nº. : 106-13.268

*na norma básica ou matriz. Exemplo muito simples encontramos no Imposto de Renda. O fato descrito na hipótese da norma básica é auferir renda ao final do período, renda essa que é sempre excedente, ou acréscimo de que possa dispor seu titular sem comprometer seu patrimônio. Não se confunde, assim, com receita, rendimento ou faturamento. Só é identificável, por isso, ao final do período-base, antes do encerramento do marco temporal, meramente presumida, pressuposta ou prevista. Assim, antes que se conclua o período, a lei determina, em norma secundária, ao responsável que pague o tributo, em nome e por conta do contribuinte, presumindo-se a ocorrência futura do fato descrito na hipótese da norma básica. Nesse caso, os acertos são inevitáveis. Ao final do período, os pagamentos antecipados são compensados com o imposto realmente devido e, tendo sido excessivos, deverão ser restituídos ao contribuinte. O quadro abaixo simplifica o tema:*

<b>NORMA BÁSICA</b>	<b>NORMA SECUNDÁRIA</b>
<i>Hipótese: fato sempre lícito</i>	<i>Hipótese: fato lícito</i>
<i>Aspecto material: auferir renda;</i>	<i>Aspecto material: efetuar pagamentos ao contribuinte, que provavelmente podem configurar renda no período;</i>
<i>Aspecto pessoal: o titular da renda;</i>	<i>Aspecto pessoal: a pessoa pagadora;</i>
<i>Aspecto temporal: o encerramento do período-base;</i>	<i>Aspecto temporal: no momento do pagamento, antes do encerramento do período base;</i>
<b>Conseqüência:</b>	<b>Conseqüência:</b>
<i>Base de Cálculo: valor da renda;</i>	<i>Seja a pessoa pagadora responsável pelo pagamento antecipado por conta de débito futuro do contribuinte.</i>
<i>Sujeito passivo: contribuinte: a pessoa titular da renda.</i>	<i>Base de cálculo: valor dos pagamentos, que se presumem valor da renda do contribuinte.</i>

*Constata-se, facilmente, que, antes do acontecimento do fato jurídico-tributário da norma básica, o fato descrito na hipótese da norma secundária já se terá concretizado, acarretando o dever do responsável. A lei, que institui tal responsabilidade, presume, assim, ocorrência de fato gerador futuro e a base de cálculo, cujo montante é desconhecido. Por tal razão, a lei tem de disciplinar os mecanismos de ressarcimento ao contribuinte, caso não ocorra o*



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10980.001144/2001-30  
Acórdão nº. : 106-13.268

*fato jurídico-tributário, ou ocorra de forma diferente da estimada, ou em menor intensidade...<sup>2</sup>*

*... Em relação à percepção da receita, como rendimento, no momento da percepção, surge o dever de antecipação, de que é titular exclusivo a pessoa que faz os pagamentos e não o beneficiário do rendimento. Esse, o contribuinte, continua obrigado e devedor da norma básica, de pagar o imposto sobre a **renda realmente auferida**.<sup>3</sup>*

Entrando no mérito, temos que o Código Tributário Nacional assim prevê:

*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. 97. Somente a lei pode estabelecer:*

...  
*VI – as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.*

...  
*Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:*

...  
*II – outorga de isenção;*

...  
*Art. 175. Excluem o crédito tributário:*

*I – a isenção;*

*II – a anistia.*

<sup>2</sup> BALEEIRO, Aliomar, DERZI, Misabel Abreu Machado (atualizadora). *Direito Tributário Brasileiro*. 11ª ed. Rio de Janeiro : Forense, 2001, p. 740 e 741..

<sup>3</sup> BALEEIRO, Aliomar, DERZI, Misabel Abreu Machado (atualizadora). *Direito Tributário Brasileiro*. 11ª ed. Rio de Janeiro : Forense, 2001, p. 741.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10980.001144/2001-30  
Acórdão nº. : 106-13.268

*Parágrafo único. A exclusão do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias, dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído, ou dela conseqüente.*

*Art. 176. A isenção, ainda quando prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo caso, o prazo de sua duração."*

Destes preceitos observa-se que a regra geral é a tributação dos rendimentos e as exceções são as isenções, que só podem ser interpretadas literalmente à luz das leis que regem a matéria.

A Lei nº 7.713/88, no que se refere aos rendimentos tributáveis assim prescreve:

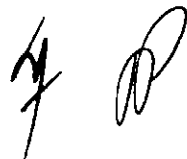
*Art. 3º . O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos arts. 9º a 14 desta Lei.*

*§ 1º . Constituem rendimento bruto todo 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 ou proventos, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e qualquer título.*

As isenções são elencadas no art. 6º desse diploma legal. A tributação incide independentemente do nome que derem ao rendimento, pois o que determina um rendimento como isento é a sua natureza. No presente caso observa-se que o rendimento em litígio foi recebido como diferenças salariais, sendo que quanto às isentas o lançamento já as desconsiderou na base de cálculo.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10980.001144/2001-30  
Acórdão nº. : 106-13.268

Hugo de Brito Machado, em artigo publicado no livro *Regime Tributário das Indenizações*, assim se expressa quando toca no assunto da incidência do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro em relação a valores de indenização:

*Certamente a incidência, ou não, desses tributos, depende da natureza do dano a ser reparado, pois é a partir da natureza desse dano que se pode concluir pela ocorrência, ou não, de acréscimo patrimonial.<sup>4</sup>*

O rendimento recebido pelo contribuinte em ação trabalhista tem natureza salarial, logo, deve ser oferecido à tributação, posto que representa renda e resulta da aquisição de disponibilidade econômica.

O Regulamento do Imposto de Renda – 1999 assim dispõe:

*Art. 56. 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, de 1988, art. 12).*

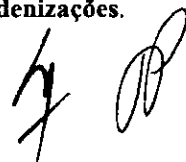
*Parágrafo único. Para os efeitos deste artigo, poderá ser deduzido o valor das despesas com ação judicial necessárias ao recebimento dos rendimentos, inclusive com advogados, se tiverem sido pagas pelo contribuinte, sem indenização (Lei nº 7.713, de 1988, art. 12).*

As deduções possíveis já foram efetuadas pela fiscalização, assim como foram excluídos da base de cálculo os rendimentos isentos (fl. 58).

Como disponibilidade econômica, o que se entende é que se trata de uma riqueza nova independentemente de sua origem.

---

<sup>4</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Regime tributário das indenizações*. In: *Regime tributário das indenizações*. 1ª ed. Fortaleza : Dialética e Instituto Cearense de Estudos Tributários, 2000, p. 108.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10980.001144/2001-30  
Acórdão nº. : 106-13.268

Conforme se depreende das lições de Gisele Lemke, em seu livro *Imposto de Renda – Os Conceitos de Renda e de Disponibilidade Econômica e Jurídica*:

*Portanto, renda disponível economicamente seria toda a riqueza nova, em bens ou em dinheiro, livre e usualmente negociada no mercado. Ou seja, toda riqueza possível de conversão em dinheiro, mediante trocas no mercado.*

*Não importa a origem dessa riqueza, se ela é legítima ou não. Basta que exista riqueza nova e que ela possa ser facilmente negociada no mercado. Isso costuma acontecer, no que se refere à riqueza consubstanciada em direitos de propriedade.<sup>5</sup>*

Note-se que até rendimento produto do ato ilícito é tributável (RIR – 99, art. 55, inc. X), ou seja, mesmo tendo sido recebido ilegalmente, sem ter direito a recebê-lo, sofrerá a imposição fiscal, independentemente se na esfera penal for condenado a devolver o produto do ato ilícito.

O Código Tributário Nacional se refere à aquisição de renda e não à aquisição de direito à renda. O caso concreto é de aquisição da disponibilidade econômica, pois houve o efetivo recebimento do rendimento. Não se cogita aqui do direito do contribuinte a receber esses recursos, mas parte-se do fato incontestável do recebimento por ele do montante tributável, momento a partir do qual passou a deter a posse direta da renda, com o poder necessário e efetivo para dela dispor.

O contribuinte dá conta da existência de uma ação rescisória, razão pela qual entende que os rendimentos recebidos ainda estão sob discussão judicial e, portanto, não devem ser tributados.

Ocorre que a ação rescisória somente pode ser impetrada se houver o trânsito em julgado de sentença, o que significa que se operou a coisa julgada.

---

<sup>5</sup> LEMKE, Gisele. *Imposto de renda. Os conceitos de renda e de disponibilidade econômica e jurídica*. 1. ed. São Paulo : Dialética, 1998, p. 110.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10980.001144/2001-30  
Acórdão nº. : 106-13.268

Sendo assim, a sentença tornou-se imutável e indiscutível para as partes do processo. O remédio para atacar a sentença definitiva é a ação rescisória, que se trata de outra ação, que visa a desconstituição de sentença transitada em julgado, com eventual re-julgamento.

Assim, o fato econômico tributário já aconteceu quando do recebimento dos rendimentos, sendo a ação rescisória fato que não interfere na imposição fiscal referente a fato gerador já configurado.

Pelo exposto e por tudo mais que do processo consta, conheço do recurso, por tempestivo e interposto na forma da lei, e voto por REJEITAR a preliminar de nulidade por ilegitimidade passiva e, no mérito, NEGAR-lhe provimento.

Sala das Sessões - DF, em 16 de abril de 2003

  
THAISA JANSEN PEREIRA



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10980.001144/2001-30  
Acórdão nº. : 106-13.268

**VOTO VENCEDOR**

Conselheira SUELI EFIGÊNIA MENDES DE BRITTO, Relatora

Em que pese a brilhante argumentação expendida pela ilustre Conselheira Relatora, discordo do seu voto pelos fundamentos a seguir registrados:

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;***

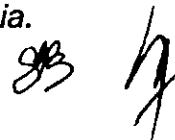
***II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.***

*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. : 10980.001144/2001-30  
Acórdão nº. : 106-13.268

*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:

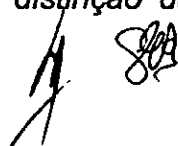
- a) a obrigação principal só existe com a ocorrência do fato gerador;
- b) o fato gerador do imposto sobre a renda nasce com a disponibilidade econômica ou jurídica da renda ou proventos de qualquer natureza;
- c) o momento da ocorrência do fato gerador é aquele definido em lei;
- d) com o pagamento 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:**

*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*



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo n.º : 10980.001144/2001-30  
Acórdão n.º : 106-13.268

*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)*

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.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10980.001144/2001-30  
Acórdão nº. : 106-13.268

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.

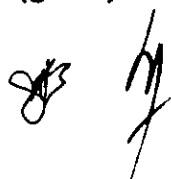
Posteriormente a Lei nº 8.383/91, ao entrar em vigor 1/1/92, devolveu o critério de apuração mensal ao determinar que:

*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 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)**

(...)



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10980.001144/2001-30  
Acórdão nº. : 106-13.268

*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.

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

**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10980.001144/2001-30  
Acórdão nº. : 106-13.268

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 n° 5.844/43, arts. 99 e 100, e Lei n° 7.713/88, art. 7°, § 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:

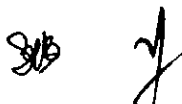
*Art. 45 – Contribuinte do imposto é o titular da disponibilidade a que se refere o art. 43, sem prejuízo de atribuir a lei essa condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis.*

*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.*



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10980.001144/2001-30  
Acórdão nº. : 106-13.268

**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 oferecê-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 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 nº s 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).**



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10980.001144/2001-30  
Acórdão nº. : 106-13.268

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.*

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*

**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10980.001144/2001-30  
Acórdão nº. : 106-13.268

*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.**

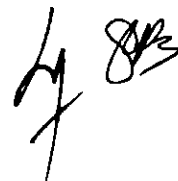
Disso se extrai, que a **disposição do parágrafo único do art. 919 é ineficaz.** Assim podemos concluir que:

- 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.

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



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10980.001144/2001-30  
Acórdão nº. : 106-13.268

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:

*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*

**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10980.001144/2001-30  
Acórdão nº. : 106-13.268

*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 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.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10980.001144/2001-30  
Acórdão nº. : 106-13.268

- 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)*


**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 de Sessões – DF, em 16 de abril de 2003

  
SUELY EFIGÊNIA MENDES DE BRITTO