

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10983.001929/97-81
Recurso nº. : 117.436
Matéria : IRPF - Exs.: 1994 e 1996
Recorrente : GENER LUZ
Recorrida : DRJ em FLORIANÓPOLIS - SC
Sessão de : 13 DE MAIO DE 1999
Acórdão nº. : 106-10.819

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL –DIREITO DE DEFESA – CERCEAMENTO NÃO OCORRIDO – Está assegurado o direito de defesa do contribuinte se o autuante, ao descrever os fatos geradores da obrigação tributária, mencionar as disposições de direito material em que eles se fundam e, no instrumento de intimação, mencionar as disposições processuais que se referem ao direito do contribuinte de impugnar a exigência.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL – NULIDADE DA DECISÃO DE PRIMEIRO GRAU NÃO OCORRIDA - Se a decisão de primeiro grau fosse de fato *citra petita*, caberia ao Recorrente indicar com toda clareza e precisão quais pontos de sua impugnação deixaram de ser enfrentados, o que, no entanto, não fez.

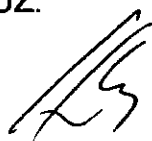
IRPF – RENDIMENTOS DO TRABALHO ASSALARIADO – Ajuda de custo é a verba *destinada a atender às despesas com transporte, frete e locomoção do beneficiado e seus familiares, em caso de remoção de um município para outro, sujeita à comprovação posterior pelo contribuinte* e não é esta, a toda evidência, a hipótese dos autos.

IRPF – RENDIMENTOS CUJO IMPOSTO NÃO FOI RETIDO PELA FONTE PAGADORA – RESPONSABILIDADE DO BENEFICIÁRIO - Aceitar que se exima o contribuinte de responsabilidade por não oferecer rendimentos a tributação, sob o argumento de que a fonte pagadora rotulou-os de isentos, é cancelar interpretação que leva ao absurdo de reconhecer como válido o erro de direito.

IRPF – COMPETÊNCIA CONSTITUCIONAL – O fato de o produto da arrecadação do imposto de renda sobre rendimentos pagos a seus servidores pertencer ao Município, não torna aquele tributo da competência desta unidade federativa, nem lhe confere o direito de ditar orientação normativa a respeito de sua cobrança.

Recurso negado.

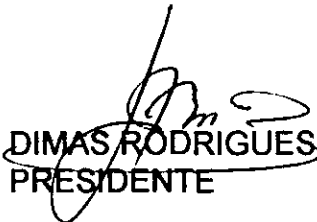
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por GENER LUZ.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10983.001929/97-81
Acórdão nº. : 106-10.819

ACORDAM os Membros da Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares de nulidade do lançamento e da decisão de primeiro grau e, no mérito, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Sueli Efigênia Mendes de Britto, que apresentará declaração de voto, Rosani Romano Rosa de Jesus Cardozo e Wilfrido Augusto Marques.


DIMAS RODRIGUES DE OLIVEIRA
PRESIDENTE


LUIZ FERNANDO OLIVEIRA DE MORAES
RELATOR

FORMALIZADO EM: 20 AGO 1999

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros RICARDO BAPTISTA CARNEIRO LEÃO e ROMEU BUENO DE CAMARGO. Ausente, justificadamente a Conselheira THAISA JANSEN PEREIRA.

mf



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

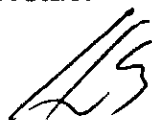
Processo nº. : 10983.001929/97-81
Acórdão nº. : 106-10.819

Recurso nº. : 117.436
Recorrente : GENER LUZ

RELATÓRIO

Contra GENER LUZ, já qualificado nos autos, foi lavrado Auto de Infração relativo ao Imposto de Renda Pessoa Física, exigindo-lhe crédito tributário dos exercícios e nos montantes ali indicados, em virtude da tributação de rendimentos percebidos sob a denominação de ajuda de custo e informados como isentos na declaração de ajuste. O procedimento vem instruído com fichas financeiras emitidas pela Prefeitura Municipal de Florianópolis, com a qual o contribuinte mantém vínculo funcional, informações do autuado e consulta da Prefeitura à Superintendência Regional da Receita Federal na 9ª Região Fiscal, esta julgada ineficaz .

Em impugnação, suscita o autuado, em resumo: a) preliminar de cerceamento do direito de defesa, porque o autuante agiu de forma confusa, utilizando-se de valores divergentes dos fornecidos pela Municipalidade e pelo contribuinte; b) erro na fundamentação legal do auto, porque não citado dispositivo que autorize sua lavratura c) ainda em preliminar, ilegitimidade da interferência da União na exigência de imposto cuja arrecadação compete constitucionalmente ao Município (art. 158, I), citando ainda o art. 8º do CTN; d) o autuado agiu em consonância com a lei, normas complementares e com a resposta dada pela SRRF/9ª à consulta formulada pelo Município; e) não há como se exigir do impugnante imposto que seria, não fossem os rendimentos isentos, de exclusiva responsabilidade da fonte pagadora; f) a isenção dos rendimentos foi reconhecida pela autoridade a quem pertence o tributo em questão.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

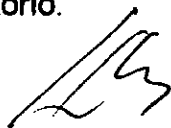
Processo nº. : 10983.001929/97-81
Acórdão nº. : 106-10.819

O Delegado de Julgamento de Florianópolis proferiu decisão, pela procedência do lançamento. As preliminares foram refutadas sob os fundamentos assim resumido:: a) não ocorreu nenhuma das hipóteses de nulidade previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235/72.; b) o auto de infração preenche os requisitos dos arts. 9º e 10 do decreto em foco, ademais de conter o enquadramento legal da infração cometida; c) o fato de o produto da arrecadação dos rendimentos em tela pertencer ao Município não retira o imposto de renda da competência legislativa da União, a quem cabe disciplinar tudo a seu respeito.

No mérito, discorre sobre a legislação de regência, para enfatizar que os rendimentos do trabalho assalariado são alcançadas pelo imposto, independentemente da denominação que tenham, e que as isenções são taxativas. Detém-se na distinção entre contribuinte e responsável, inserta no CTN e comentada pela doutrina e jurisprudência, citadas, para demonstrar a responsabilidade do autuado, independentemente dos procedimentos errôneos da fonte pagadora, o que não a exime do pagamento do tributo e de seus acessórios.

Em recurso a este Conselho, devidamente garantida a instância, invoca o autuado a nulidade da decisão recorrida porque deixou de apreciar alguns de seus argumentos de defesa e acrescenta, como causa da nulidade do auto de infração, a inclusão de penalidade, ademais de reiterar as preliminares e as razões de mérito invocadas na impugnação.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10983.001929/97-81
Acórdão nº. : 106-10.819

VOTO

Conselheiro LUIZ FERNANDO OLIVEIRA DE MORAES, Relator

Conheço do recurso, por preenchidas as condições de admissibilidade. Invoca o Recorrente, em preliminar, a nulidade do lançamento, porque a falta de menção, na respectiva peça, ao art. 10 do Decreto nº 70.235/72, que alinha os requisitos do auto de infração, acarretou preterição de seu direito de defesa.

Equivoca-se o Recorrente. Cumpre ao autuante, ao descrever os fatos geradores da obrigação tributária, mencionar as disposições de direito material em que eles se fundam e, no instrumento de intimação, mencionar as disposições processuais que se referem ao direito do contribuinte de impugnar a exigência. Na espécie, isto foi feito e é o quanto basta para assegurar o direito de defesa.

Querer que, ademais disso, tenha o autuante que mencionar, como se necessário para atestar a correção do ato praticado, privativo de seu cargo, a disposição legal que o preveja, é almejar um rigor formal que mesmo o processo judicial não exige, muito menos o processo administrativo.

Nesta preliminar, o contribuinte desborda de sua argumentação originária e traz à tona a velha discussão em torno da competência do Auditor Fiscal em incluir no lançamento as penalidades cabíveis, que se centra em interpretação equivocada do art. 142 do CTN, mais exatamente, da expressão *propor [...] a aplicação da penalidade cabível*.

 5



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10983.001929/97-81
Acórdão nº. : 106-10.819

Tal interpretação da disposição codificada, literal e isolada, não resiste a uma interpretação sistemática do Código. O crédito tributário, apurado no lançamento, decorre da obrigação principal (art. 139), que tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária (art. 113, § 1º).

Tampouco a autoriza a alteração legislativa operada pelo art. 43 da Lei nº 9.430/96, que não veio, como pensa o Recorrente, a autorizar o lançamento de multa apenas a partir de sua publicação e, em consequência, a reconhecer que, anteriormente a esta, tal procedimento carecia de base legal.

A inovação introduzida pela lei em foco diz respeito tão-só à possibilidade de se lançar multa e juros de mora isoladamente, ponto sobre o qual efetivamente pairavam fundadas dúvidas quanto a sua legitimidade. Tanto é assim que o título da Seção V, a que se subordina a disposição em foco refere-se a *Auto de Infração sem Tributo*.

Colocadas essas premissas, nota-se de logo que o verbo *propor* inserido no art. 142 do CTN, na sua forma transitiva direta tem o sentido, registrado no Dicionário Aurélio, de *dispor, ordenar, determinar*. Para que tivesse o sentido de *submeter a exame*, como defendem alguns intérpretes, deveria vir na forma transitiva direta e indireta [*propor alguma coisa a alguém*] e aí deveria a norma obrigatoriamente indicar a quem se dirigiria a proposição da multa.

Invoca ainda o Recorrente nulidade da decisão recorrida por não haver apreciado todos os argumentos expostos na defesa. Tal argumento não resiste à leitura da decisão de primeiro grau, em cotejo com a impugnação, quando se comprova que todas as alegações de defesa foram exaustiva e minuciosamente respondidas.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10983.001929/97-81
Acórdão nº. : 106-10.819

Aliás, se a decisão de primeiro grau fosse de fato *citra petita*, caberia ao Recorrente indicar com toda clareza e precisão quais pontos de sua impugnação deixaram de ser enfrentados, o que, no entanto, não fez, preferindo adotar o *modelo genérico* que tanto critica em seu apelo.

No mérito, insiste o Recorrente na natureza indenizatória da parcela de sua remuneração recebida a título de ajuda de custo, por se tratar de ressarcimento de gastos de locomoção necessários ao desempenho de sua função.

Sem adentrarmos na tormentosa questão de se tratar a espécie de indenização – que, se levada a extremos, poderá incluir qualquer rendimento do trabalho consumido nas necessidades vitais básicas do indivíduo, tal como definidas no art.7º, IV, da Constituição – é de se ressaltar que, nos termos da legislação vigente desde a Lei nº 7.713, de 1988, os rendimentos isentos do imposto de renda são objeto de enumeração exaustiva (lei cit., art.6º) e não admitem interpretação extensiva., máxime pelo frágil critério do *nomen juris*.

Nos exatos termos da lei em foco, ajuda de custo é a verba *destinada a atender às despesas com transporte, frete e locomoção do beneficiado e seus familiares, em caso de remoção de um município para outro, sujeita à comprovação posterior pelo contribuinte* (art. cit., inciso XX) e não é esta, a toda evidência, a hipótese dos autos.

Alega, ainda, no mérito, matéria que caberia melhor como preliminar: na espécie, a obrigação tributária é de exclusiva responsabilidade da fonte pagadora e nesse particular, busca apoio principalmente na consulta formulada pela Prefeitura Municipal de Florianópolis à Superintendência Regional da Receita Federal na 9ª Região Fiscal (cópia, fls. 28),



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10983.001929/97-81
Acórdão nº. : 106-10.819

Diga-se, desde logo, que esta Câmara, diante de consulta eficaz, deve acatar seus efeitos, a despeito de concordar ou não com as conclusões da autoridade consultada. Na espécie, porém, tem-se consulta cuja ineficácia foi expressamente declarada, na forma do art. 52, V e VI, do Decreto nº 70.235/72 (fls.32), não obstante tenham sido seus quesitos respondidos. Nessas condições, aquele pronunciamento deve ser encarado como mais um dentre tantos elementos de convicção, livres os membros desta Câmara para aderir ou não às suas conclusões.

Meu entendimento é de que a atribuição de responsabilidade pelo pagamento de imposto de renda à fonte pagadora, autorizada pelo art. 45, parágrafo único do CTN, submete-se à disposição geral sobre responsabilidade tributária contida no art. 128 da Lei Complementar, *verbis*:

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)

Atento ao comando legal de hierarquia superior, a legislação ordinária do imposto de renda contempla tanto hipóteses de responsabilidade exclusiva da fonte pagadora, como de responsabilidade compartilhada com o contribuinte. Em sendo o fato gerador a disponibilidade de rendimentos decorrentes do trabalho assalariado, espécie dos autos, não se exime o contribuinte de responsabilidade, pois, a teor do art. 8º da Lei nº 8.383, de 1991, *o valor do imposto retido na fonte durante o ano-base será considerado redução do apurado na declaração de rendimentos* e a exceção especificamente conferida ao décimo terceiro salário confirma o caráter de regra geral daquele tratamento tributário.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10983.001929/97-81

Acórdão nº. : 106-10.819

A disposição transcrita é de clareza meridiana e vem merecendo a interpretação uniforme e reiterada da jurisprudência administrativa: a obrigação do contribuinte é de apurar, na declaração própria, o imposto sobre a totalidade dos rendimentos tributáveis recebidos, não servindo a falta de retenção na fonte como escusa para transmudá-los em rendimentos isentos ou não tributáveis, ainda que assim os tenha classificado a empregadora.

É este também o entendimento consagrado pela Secretaria da Receita Federal, através da IN nº 49/89 consoante a qual *são contribuintes do imposto de renda todas as pessoas físicas residentes ou domiciliadas no País, nos termos da legislação do imposto de renda, que auferam rendimentos tributáveis, seja por incidência na fonte, seja por serem submetidos à tributação na declaração.*

Aceitar que se exima o contribuinte de responsabilidade por não oferecer rendimentos a tributação, sob o argumento de que a fonte pagadora rotulou-os de isentos, é cancelar interpretação que leva ao absurdo de reconhecer como válido o erro de direito. Sob este ponto de vista, o contribuinte estaria escusado de cumprir a lei porque lhe seria lícito desconhecer a natureza tributável dos rendimentos, por conta de equívoco ou má fé da fonte pagadora.

Colocadas essas premissas, não há como se afastar a responsabilidade da pessoa física pelo imposto não retido pela fonte pagadora invocando-se o art. 919 do RIR/94. Ali não se tem afirmação peremptória da responsabilidade exclusiva desta, de logo desmentida por seu parágrafo único, a apontar para a responsabilidade subsidiária daquele, em harmonia com o CTN e demais atos legais e normativos antes citados.

A interpretação dessa disposição que se me afigura mais condizente com a sistemática do imposto de renda é a seguinte: a) até a apresentação da declaração de ajuste pelo beneficiário, a fonte pagadora é responsável única pelo

 9



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10983.001929/97-81
Acórdão nº. : 106-10.819

imposto devido como antecipação que não tenha retido; b) apresentada a declaração de ajuste pelo beneficiário, nela incluídos e oferecidos à tributação os rendimentos, cujo imposto não foi retido pela fonte pagadora, a responsabilidade pelo imposto é daquele, mas juros e multa de mora recaem apenas nesta; c) apresentada a declaração de ajuste pela pessoa física, sem a inclusão dos rendimentos cujo imposto não foi retido pela fonte pagadora, a responsabilidade pelo imposto é compartilhada: por ambos, pois vedar-se a exigência do imposto, bem assim das penalidades cabíveis, de um ou de outro, resultaria em considerar que tanto a falta de retenção na fonte, como a omissão dos rendimentos tributáveis na declaração, são meras faculdades e não obrigações legais de cada um dos sujeitos passivos.

Note-se que a solução preconizada no art. 796 do RIR/94, para ressarcimento da fonte pagadora à Fazenda Nacional no caso de falta ou insuficiência na retenção do imposto, não pode ser considerada como regra geral, única e excludente da exigência na pessoa do contribuinte. Em se tratando de remuneração paga por pessoa de direito público, vislumbro óbices constitucionais e legais a que a importância disponibilizada ao contribuinte seja considerada líquida e procedido ao reajustamento do respectivo rendimento bruto.

A remuneração de servidores públicos está jungida pela Constituição ao estrito princípio da reserva legal (art. 37, X) e, a aplicar-se a solução indicada na disposição regulamentar, estar-se-á contornando a vedação constitucional com o agravante de o ônus adicional recair sobre recursos públicos, cujos efeitos danosos não se restringiriam ao patrimônio do ente público diretamente atingido, mas alcançariam o conjunto da sociedade.

Esta é a razão de a liberalidade com recursos públicos estar na mira do Direito Penal. Ao contrário da disposição perdulária da riqueza privada, onde a discricionariedade, em princípio, é a regra, pois a ninguém, em princípio, é lícito



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10983.001929/97-81
Acórdão nº. : 106-10.819

interferir na manifestação, mesmo irresponsável, da vontade de particulares, a dilapidação de recursos públicos é tipificada como crime, porque sempre estarão presentes o conluio célere e o favorecimento ilícito.

Ainda, no mérito, argumenta o Recorrente de que o imposto de renda é tributo cuja cobrança cabe, na espécie, ao Município, invocando, em abono de sua tese, o art. 158, I, da Constituição. Sobre este ponto, bem andou a decisão de primeiro grau ao distinguir a disposição esgrimida pelo Recorrente, situada em seção que reúne regras sobre repartição de receitas tributárias, daquela que discrimina as competências impositivas de cada unidade da Federação. Com relação a imposto de renda sobre rendimentos pagos por municípios, pertence a este não a competência para instituí-lo, o que remeteria ao art. 156 da Lei Maior, mas apenas o produto de sua arrecadação.

O mesmo argumento serve para o Recorrente pleitear a não cominação de multa de ofício, pois teria deixado de recolher o imposto devido em consonância com orientação normativa traçada pelo Município, na esfera de sua competência e, pelas razões antes alinhadas, deve ser rejeitado.

Tais as razões, voto por rejeitar as preliminares de nulidade do lançamento e da decisão de primeiro grau e, no mérito, por negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 13 de maio de 1999


LUIZ FERNANDO OLIVEIRA DE MORAES

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10983.001929/97-81
Acórdão nº. : 106-10.819

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheira SUELI EFIGÊNIA MENDES DE BRITTO, Relatora

1 – QUANTO A ILEGITIMIDADE DO SUJEITO PASSIVO, com intuito de facilitar a análise da matéria transcrevo, passo a passo, a legislação tributária aplicável que, atualmente, encontra-se consolidada no Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 1.041, de 11 de janeiro de 1994 .

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

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

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

§ 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)."*

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10983.001929/97-81
Acórdão nº. : 106-10.819

Num segundo momento – apurado e calculado na Declaração de Ajuste Anual:

“Art. 93 – Sem prejuízo do disposto no § 2º do art. 1º deste Regulamento, a pessoa física deverá apresentar anualmente declaração de rendimentos em modelo aprovado pela Secretaria da Receita Federal, na qual se determinará o saldo do imposto a pagar ou o valor a ser restituído (Lei nº 8.383/91, art. 12).” (grifos não são do original)

Assim sendo, os rendimentos decorrentes de vínculo empregatício, inclusive os recebidos acumuladamente **sofrem mensalmente a incidência do imposto de renda** que, por determinação legal, deverá ser retido e recolhido pela fonte pagadora. Esta responsabilidade está fixada no Livro III – Imposto de Renda na Fonte, Capítulo VII – Retenção e Recolhimento, do já mencionado regulamento:

“Art. 791. Compete à fonte reter o imposto de que trata este Título, salvo disposição em contrário (Decreto-lei nº 5.844/43, arts. 99 e 100, e Lei nº 7.713/88, art. 7º, § 1º)”

Essa obrigação legal produz o seguinte efeito: o beneficiário do rendimento suporta o ônus do imposto, contudo, o sujeito passivo da obrigação tributária passa a ser a FONTE PAGADORA, como se depreende das normas contidas na Lei nº 5.172, de 25/10/66, Código Tributário Nacional, que ao tratar da responsabilidade tributária, assim fixou:

“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. : 10983.001929/97-81
Acórdão nº. : 106-10.819

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

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

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

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

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

Por sua vez, o beneficiário do rendimento só assumirá a posição de sujeito passivo do imposto quando, ao levar a totalidade dos rendimentos percebidos durante o ano-calendário para a declaração de ajuste anual, apurar suplemento de imposto a pagar.

Como o que se discute nos autos é o **valor do imposto de renda devido na declaração de ajuste anual**, correto está o lançamento feito em nome do beneficiário do rendimento.

2 - QUANTO AO LANÇAMENTO.

Das normas legais, anteriormente copiadas podemos extrair que:

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



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10983.001929/97-81
Acórdão nº. : 106-10.819

2.2 – A previsão de ajuste na declaração, criada posteriormente, tem o objetivo de trazer a tributação àqueles rendimentos que, **legalmente**, no momento do recebimento deixaram de ser tributados. Isto acontece, normalmente, quando o contribuinte percebe remuneração de duas ou mais fontes pagadoras que, consideradas isoladamente, ficam 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.

É inadmissível, aceitar-se a hipótese de que a intenção do legislador ao manter a **DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL**, foi proporcionar aos contribuintes oportunidade de “acertar” situações irregulares ou, ainda, de sanear infrações 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

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10983.001929/97-81
Acórdão nº. : 106-10.819

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)

Destes ditames legais infere-se que:

- a) a pessoa jurídica pagadora dos rendimentos é o sujeito passivo do imposto de renda incidente na fonte, na qualidade de responsável;
- b) independentemente de ter feito a retenção está obrigada a recolher o valor do imposto devido.

Na letra "a" temos a **regra**, de que, embora o responsável pelo recolhimento seja a fonte pagadora, o devedor originário, isto é, aquele que tem relação direta com o fato 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

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10983.001929/97-81
Acórdão nº. : 106-10.819

tira a vantagem econômica do ato, fato ou negócio tributado, embora seja esta quem efetivamente suporta o ônus do encargo.

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

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

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

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

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,

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10983.001929/97-81
Acórdão nº. : 106-10.819

admitir-se que ele seja recolhido, **apenas**, no momento da declaração de rendimentos implica em autorizar a postergação do pagamento de tributo, concordar com infração cometida e com, o conseqüente, prejuízo aos cofres públicos.

Ainda, que os dirigentes da Prefeitura do Município de Florianópolis, quisessem argumentar a ausência de prejuízo aos cofres públicos da União, uma vez que a parcela do imposto não retido iria compor a receita do município (inciso I do art. 158 da Constituição Federal/88). Esclareço que este fato nada modifica a infração cometida porque a competência para instituir e fiscalizar o imposto de renda é **privativa da União (C.F art. 153, inciso III)** e, 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).

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, neste caso em particular, sequer pode afirmar que havia dúvida quanto a incidência do imposto, pois fez uma consulta à Divisão de Tributação da SRRF/9ª. RF (doc. de fls.78/82) e , em 23/10/96, obteve as seguintes respostas:

"1) Os valores percebidos a título de "Diárias e Ajuda de Custo" são tributáveis?

Sim, conforme os itens 3 e 4 supra.

2) A quem cabe a responsabilidade do Imposto de renda?

À fonte pagadora, consoante item 5 acima.

3) Em não havendo a retenção do IRF, fica a fonte pagadora obrigada ao recolhimento do imposto?

Sim, também de acordo com o item 5.

4) Existe algum dispositivo legal obrigando o contribuinte/beneficiário a recolher o imposto, considerando a responsabilidade do substituto?

A responsabilidade é exclusiva da fonte pagadora. Note-se que no caso sob consulta a responsabilidade é agravada pelo fato de a fonte pagadora classificar as referidas parcelas, nos informes de rendimentos para a declaração anual do imposto de renda, como rendimentos não tributáveis.

5) Se já pagas tais parcelas aos beneficiários sem o desconto do IRF, consideram-se estas líquidas?

Sim de acordo com os itens 6 e 7 supra."

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10983.001929/97-81
Acórdão nº. : 106-10.819

Notificada dessa orientação, deveria tê-la cumprido no prazo de trinta dias fixado pelo art. 48 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, regulador do processo administrativo fiscal, que assim preleciona:

“Art. 48 - Salvo o disposto no artigo seguinte, nenhum procedimento fiscal será instaurado contra o sujeito passivo relativamente à espécie consultada, a partir da apresentação da consulta até o trigésimo dia subsequente à data da ciência:

I - de decisão de primeira instância da qual não haja sido interposto recurso;

II - de decisão de segunda instância.

Art. 49 - A consulta não suspende o prazo para recolhimento de tributo, retido na fonte ou autolancado antes ou depois de sua apresentação, nem o prazo para apresentação de declaração de rendimentos.

Cabia-lhe então, tomar as providências necessárias no sentido de reajustar a base de cálculo do imposto, entregando um novo “comprovante de rendimentos pago e imposto de renda retido na fonte” a seus funcionários **para que eles tivessem a oportunidade de retificar a declaração de ajuste anual sob o amparo do benefício da denúncia espontânea (art. 138 do C.T.N).**

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

Excluídas as hipóteses de que os dirigentes da Prefeitura do Município de Florianópolis, desconheciam ou quiseram conscientemente burlar a lei, resta, apenas, uma possibilidade legal a ser examinada a de que a **FONTE PAGADORA ASSUMIU O ÔNUS DE PAGAR O TRIBUTO (art.796 do RIR/94).**

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10983.001929/97-81
Acórdão nº. : 106-10.819

Como a lei ao prever a hipótese não especificou a forma de assunção do ônus do tributo, implica em reconhecer que pode ser feita expressa ou tácitamente.

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

Dessa obrigação só se eximiria 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)

SGP

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE**

Processo nº. : 10983.001929/97-81
Acórdão nº. : 106-10.819

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

- a) a matriz legal está no **art. 103 do Decreto-lei nº 5.844/43**, portanto, anterior a Lei nº 7.713/88, que estabeleceu a tributação mensal;
- b) o termo **INCLUIR**, deve ser entendido como **TRIBUTAR** na declaração, porque se assim não for - **A QUEM CABERIA O PAGAMENTO DO IMPOSTO** - se o próprio legislador disciplinou que: *tendo o contribuinte incluído o rendimento na declaração, da FONTE PAGADORA deverá ser cobrado, além da multa específica pela infração cometida, o juro e a multa pelo atraso no recolhimento do imposto “ SEM O RECOLHIMENTO DESTE”.*

O fato de o beneficiário ter declarado o rendimento auferido como **não tributável**, obedecendo a informação registrada em seu “Comprovante de Rendimentos”, não caracteriza a hipótese prevista no parágrafo único do art. 919 do RIR/94, 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 citado dispositivo, porque o contribuinte **NÃO OFERECEU OS RENDIMENTOS A TRIBUTAÇÃO NA DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL**.

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

Se o contribuinte errou quando deixou de oferecer a tributação os rendimentos recebidos na Declaração de Ajuste Anual, também, a autoridade



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10983.001929/97-81
Acórdão nº. : 106-10.819

lançadora não acertou ao formalizar o lançamento, pois deixou de observar o princípio constitucional da LEGALIDADE pelas seguintes razões: a) não há amparo legal para a tributação ANUAL dos rendimentos do trabalho assalariado; b) deixou de cumprir as determinações inseridas nos artigos 891 e 919 do RIR/94; c) 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 último dia útil do mês seguinte ao da retenção; 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.

Isto posto, o meu **VOTO** é para cancelar o lançamento aqui discutido, para que outro seja feito em perfeita consonância com a legislação tributária vigente.

Sala das Sessões - DF, em 13 de maio de 1999


SUELI EFIGÊNIA MENDES DE BRITTO