



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 10983.001983/97-26
Recurso nº. : 14.876
Matéria : IRPF - EX.: 1993
Recorrente : CARLOS VALTER MACHADO
Recorrida : DRJ em FLORIANÓPOLIS - SC
Sessão de : 09 DE DEZEMBRO DE 1998
Acórdão nº. : 102-43.500

IRPF- SUJEITO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA -
DECLARAÇÃO ANUAL - Aquele que declara seus rendimentos e por
esta declaração sofre o lançamento, assim como as penalidades
pecuniárias pelos erros nela cometidos é o contribuinte, sujeito
passivo da obrigação tributária que tem a relação pessoal e direta
com a situação que constitui o respectivo fato gerador.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso
interposto por CARLOS VALTER MACHADO.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho
de Contribuintes, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos
termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


ANTONIO DE FREITAS DUTRA
PRESIDENTE


VALMIR SANDRI
RELATOR

FORMALIZADO EM:

16 ABR 1999

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros URSULA HANSEN,
JOSÉ CLÓVIS ALVES, CLÁUDIA BRITO LEAL IVO, MARIA GORETTI AZEVEDO
ALVES DOS SANTOS e FRANCISCO DE PAULA CORRÊA CARNEIRO GIFFONI.
Ausente, justificadamente, a Conselheira SUELI EFIGÊNIA MENDES DE BRITTO.



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

Processo nº : 10983.001983/97-26
Acórdão nº : 102-43.500
Recurso nº : 14.876
Recorrente : CARLOS VALTER MACHADO

RELATÓRIO

CARLOS VALTER MACHADO, PCF N. 122.644.749-04, recorre para esse E. Conselho de Contribuintes de decisão da autoridade julgadora de primeira instância, que julgou procedente o lançamento consubstanciado no Auto de Infração de fls. 25/30, do qual exige-se do contribuinte o recolhimento da importância de R\$ 2.677,38, a título de Imposto de Renda Pessoa Física, juros de mora e multa de ofício, relativo ao ano calendário de 1992, decorrente da tributação de rendimentos percebidos com a denominação de AJUDA DE CUSTO, informados como isentos e não tributáveis em sua Declaração de Ajuste Anual.

Intimado em 18/03/97 (Intimação n 187/96 – fl.1), a contribuinte deveria ter apreciado as planilhas elaboradas a partir do relatório Ficha Financeira, fornecido pela Prefeitura Municipal de Florianópolis (fl. 2). Em resposta, não contestou os valores constantes nas mesmas, limitando-se apenas a arguir sobre a legalidade da inclusão como valor tributável dos rendimentos recebidos a título de Ajuda de Custa, concluindo que a exigência em comento devia ser atribuída à própria Prefeitura Municipal de Florianópolis (fls. 19/24).

Tempestivamente, a interessado apresenta sua impugnação, de fls. 34/41, alegando em síntese que:

- 1) O imposto incidente sobre rendimentos auferidos por pessoas físicas, de acordo com legislação aplicável, quando pagos por pessoas jurídicas, é devido por estas, na condição de substitutos



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

Processo nº : 10983.001983/97-26
Acórdão nº : 102-43.500

tributários. Como a obrigação tributária nasce tendo no pólo da sujeição passiva o chamado “contribuinte substituto”, o contribuinte substituído não integra a relação tributária e assim, por se tratar de matéria sob reserva de lei, a autoridade administrativa não pode alterar a referida sujeição. Somente a fonte pagadora, responsável pela retenção e, se for o caso, pelo recolhimento da obrigação tributária correspondente; não efetua a retenção e/ou não recolhe o crédito tributário, é devedora do tributo. Neste sentido transcreve manifestação do Prof. Bernardo Ribeiro de Moraes, o item 8.2 do PN COSIR nº 01/85, ementa da Decisão nº161/96 proferida pela DISIT/SRRF 9 -RF e do Acórdão nº 123.704 da 4ª Turma do TRF. Ressalta também, ementa e parte do acórdão do STJ referentes à substituição tributária progressiva do ICMS, onde conclui-se que o contribuinte substituído (comerciante varejista) não pode demandar em juízo contra a referida substituição, por não integrar a relação jurídica tributária. No que toca à substituição tributária, transcreve as palavras de Alfredo Augusto Becker, *in* Teoria Geral do Direito Tributário, Editora Saraiva, São Paulo, 2ª ed., 1972, p.507,destacando que a obrigação tributária já nasce contra o substituto legal tributário, inexistindo entre o Estado e o substituído qualquer relação jurídica.

2) O imposto que está sendo pretendido no AI não pertence à União, mas ao município de Florianópolis, já existindo, nesse sentido, manifestação adotada pelo Tribunal Regional Federal,(transcreve o art.158,I da Constituição Federal, ementa de acórdão da 2ª Turma do TRF e ensinamento do tributarista Bernardo Ribeiro de Moraes, *in*



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

Processo nº. : 10983.001983/97-26

Acórdão nº. : 102-43.500

compêndio de Direito Tributário, p. 512) e que a própria administração municipal entendeu que a ajuda de custo não estava sujeita à tributação, concedendo ao impugnante um aumento da referida ajuda de custo. Cita ainda o art. 100 do CTN, pelo o qual o contribuinte que age com base em normas complementares da legislação tributária, não está sujeito à multa, juros moratórios e à correção monetária, (traz aos autos cópia de sentença da Justiça Federal de Santa Catarina que, em caso análogo, determinou a exclusão dos gravames já mencionados, e requer o cancelamento integral da existência tributária, ou se esse não fosse o entendimento da instância julgadora; a exclusão da atualização monetária, dos juros e da multa.

À vista de sua impugnação, a autoridade julgadora de primeira instância julgou procedente o lançamento consubstanciado do Auto de Infração em questão (fls. 57/68), pelos seguintes fundamentos:

1. Apesar de ter-se reconhecido que a retenção e o recolhimento do imposto incidente na fonte, ainda que este não tenha sido retido, seja da responsabilidade da fonte pagadora, e que os rendimentos percebidos a título de ajuda de custo, por Decisão n 161/96 da DISIT/SRRF/RF tratam-se de complementação salarial, entende-se que no caso em apreço, a lei atribuiu ao beneficiário dos rendimentos, em caráter supletivo, a responsabilidade pelo cumprimento da obrigação tributária, nos termos do art. 128 do CTN. (destaca comentário do tributarista Sacha Calmon Navarro Coelho à



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 10983.001983/97-26

Acórdão nº. : 102-43.500

matéria, *in* Responsabilidade Tributária n 05, Editora Resenha Tributária, pp.193 e 194). Conclui, de acordo com jurisprudência administrativa e judicial, que a falta de retenção e de recolhimento pela fonte pagadora, não autoriza o contribuinte considerar, em sua declaração de ajuste anual, tais rendimentos como isentos ou não tributáveis, pois o impugnante não é o sujeito passivo da obrigação no que tange a responsabilidade pela retenção e recolhimento do IRRF, mas o é na qualidade de contribuinte do Imposto de Renda da Pessoa Física. Portanto, correto é o procedimento da autoridade lançadora ao exigir o tributo correspondente de quem obteve a renda, e não do responsável pela retenção.

2. Em relação ao Imposto sobre a Renda e Proventos de qualquer Natureza, não resta dúvida de que a União é a única que pode dispor sobre isenções, pois é ela que detém a competência para instituí-lo.(art.153,III da CF/88). O Imposto de Renda Retido na Fonte realmente pertence ao Município, mas é excluído do valor que a União entrega a este título ao Fundo de Participação dos Municípios. (§ 1 do art.159 da CF/88). A não retenção do imposto fez com que o Município recebesse integralmente o valor do fundo de Participação, pois não havia o que descontar. Assim, mesmo não tendo o Município retido o imposto na fonte, por ser produto a ele destinado constitucionalmente, nada impede que a União, através de sua fiscalização, o exija de ofício.

3.O fato de a administração municipal ter considerado a ajuda de custo como não tributável não se enquadra nos termos do inciso III e



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

Processo nº. : 10983.001983/97-26

Acórdão nº. : 102-43.500

§ único do art. 100 do CTN. Isto porque a dita administração não é o sujeito ativo do imposto sobre a renda e proventos de quaisquer naturezas. Quanto à sentença proferida pelo juízo da 4 Vara Federal de Santa Catarina, esta não é definitiva, cabendo portanto recurso, além de surtir efeitos apenas entre as partes envolvidas na lide. Destarte, não seria caso para a aplicação da norma do art 100, III e § único do CTN.

Por fim, determinou que fosse efetuado o recolhimento, no prazo de 30 (trinta dias), a partir da ciência da Decisão, a importância de R\$ 1.197,13, a título de Imposto de Renda Pessoa Física, ano-calendário de 1992, acrescida da multa de ofício e juros moratórios.

No prazo devido, foi apresentado recurso voluntário ao Primeiro Conselho de Contribuintes (fls. 70/76), asseverando-se as mesmas razões apresentadas na impugnação, anexando jurisprudência e parecer da Procuradora Regional da República da 4ª região (fls. 77/119), e requerendo o provimento do recurso, ou que lhe seja dado provimento parcial, para exclusão de multas, juros e correção monetária.

Posteriormente, o recorrente é intimado a depositar, no prazo de 05 (cinco) dias, trinta por cento (30%), no mínimo, do valor total da dívida, definida na Decisão da DRJ/SC, tendo em vista o art. 33, da Medida Provisória n. 1.621-30, sendo exonerado de tal exigência, tendo em vista a liminar concedida no Mandado de Segurança n. 98.0358-4, fls. 156 a 161.

É o Relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 10983.001983/97-26
Acórdão nº. : 102-43.500

VOTO

Conselheiro VALMIR SANDRI, Relator

O recurso é tempestivo e assente em lei. Dele, portanto, tomo conhecimento, não havendo preliminares a serem analisadas.

Conforme se verifica nos autos, trata o presente processo de notificação de lançamento, relativa à tributação de rendimentos declarados pelo contribuinte como isentos e não tributáveis, pagos pela Prefeitura Municipal de Florianópolis - SC, a título de ajuda de custo.

Assevera o contribuinte que a responsabilidade pela retenção do imposto de renda caberia à Prefeitura Municipal de Florianópolis - SC, assumindo ela, com isso, a responsabilidade pelo tributo correspondente na qualidade de substituto tributário e que a Fazenda Nacional não teve nenhum prejuízo, tendo em vista que o imposto de renda retido na fonte incorpora a receita municipal.

Como se sabe, o regime da substituição tributária foi introduzido no nosso ordenamento jurídico através da Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), através do art. 128 que prescreve:

"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."



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

Processo nº. : 10983.001983/97-26
Acórdão nº. : 102-43.500

No intuito de facilitar a atividade fiscal, agilizar a arrecadação e minimizar a sonegação de impostos, a administração pública utiliza-se do mecanismo da substituição tributária, escolhendo uma terceira pessoa, no caso, o substituto, o qual está vinculado ao fato gerador da respectiva obrigação e do qual se exigirá a satisfação da prestação jurídico- tributária.

Isto significa dizer que a figura da substituição tributária implica, necessariamente, numa pessoa substituta e outra pessoa substituída, sendo que o encargo tributário pertence ao substituído, porém, quem comparece na relação jurídica formal da obrigação jurídico- tributária é o substituto, isto é, o substituto recolhe tributo devido por outrem.

O artigo 121 do Código Tributário Nacional, ao tratar do sujeito passivo da obrigação tributária, dispõe:

"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."

Da exegese do artigo acima, verifica-se que o CTN distingue duas categorias de sujeito passivo, qual seja:

- a) o que tenha relação direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador, denominado contribuinte, e,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 10983.001983/97-26

Acórdão nº. : 102-43.500

b) o que, sem ter relação direta com o respectivo fato gerador, foi eleito sujeito passivo da relação obrigacional, por comodidade ou qualquer outra razão de ordem prática, denominado responsável.

Com relação ao imposto de renda, é contribuinte o titular da disponibilidade econômica ou jurídica do rendimento adquirido, ou dos proventos, conforme dispõe o artigo 45 do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

“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.”

Dessa forma, não resta dúvida que o responsável pela retenção do imposto de renda na fonte é o substituto, eleito sujeito passivo da relação obrigacional para a retenção e recolhimento do tributo devido antecipadamente pelo contribuinte.

Ao contribuinte, a lei determina que ao final de cada ano deverá apresentar declaração de rendimentos, na qual se determinará o saldo do imposto a pagar ou o valor a ser restituído, apurado com base no somatório de todos os rendimentos tributáveis recebidos durante todo o ano, sem exceção, independentemente de sua tributação na fonte ou não.



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

Processo nº. : 10983.001983/97-26
Acórdão nº. : 102-43.500

Portanto, havendo ou não a retenção do imposto de renda na fonte, a pessoa que suporta, definitivamente, o ônus econômico do tributo é o contribuinte beneficiário dos rendimentos, cabendo à fonte pagadora dos rendimentos, as penalidades previstas na legislação pela não retenção do imposto.

Logo, contribuinte é aquele que declara seus rendimentos e por esta declaração sofre o lançamento do tributo, assim como as penalidades pecuniárias que lhe são impostas pelos erros nela cometidos, por ser ele o titular que tem a relação pessoal e direta com a situação que constitui o respectivo fato gerador.

Despicienda portanto, a asseveração do recorrente ao querer atribuir à fonte pagadora dos rendimentos, a responsabilidade pelo pagamento do imposto incidente sobre rendimentos que lhe foram pagos, até porque, a incidência do imposto de renda na fonte, opera como uma antecipação do total do imposto devido na Declaração de Ajuste Anual, não sendo devida de forma definitiva, como é o caso do imposto incidente sobre rendimentos tributados exclusivamente na fonte.

É de se observar ainda, que a não retenção do imposto pela fonte pagadora, não trouxe no presente caso qualquer prejuízo ao recorrente, posto que, no decorrer do ano-calendário, o mesmo recebeu os valores ora tributados integralmente, sem qualquer tributação na fonte. As penalidades que lhe foram impostas, decorreram do não oferecimento à tributação em sua Declaração de Ajuste Anual, os valores recebidos a título de ajuda de custo.

Ainda, sendo a responsabilidade tributária objetiva, consoante artigo 136 da Lei n. 5172/66 (Código Tributário Nacional), independe se o agente agiu de



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

Processo nº. : 10983.001983/97-26

Acórdão nº. : 102-43.500

boa fé ou não, ao declarar incorretamente como isentos ou não tributável, os valores percebidos em sua Declaração de Ajuste Anual, pois sendo ele o beneficiário dos rendimentos, cabe a ele o ônus do imposto correspondente.

À vista de todo o exposto, conheço do recurso por tempestivo, para no mérito NEGAR-LHE provimento.

Sala das Sessões - DF, em 09 de dezembro de 1998.

Assinatura manuscrita de Valmir Sandri.

VALMIR SANDRI