



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

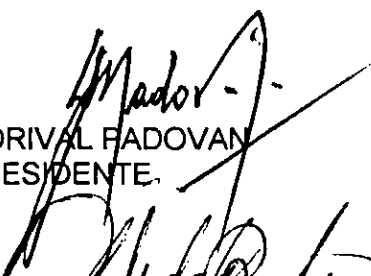
Processo nº. : 11080.011389/2002-62
Recurso nº. : 134.122
Matéria : IRF - Ex(s): 1998 a 2002
Recorrente : SOCIEDADE PORTUGUESA DE BENEFICÊNCIA
Recorrida : 1ª TURMA/DRJ em PORTO ALEGRE - RS
Sessão de : 13 DE AGOSTO DE 2003
Acórdão nº. : 106-13.459

RESPONSABILIDADE LEGAL TRIBUTÁRIA. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO DE RENDA NA FONTE - O imposto de renda de pessoa física é devido no momento da percepção dos rendimentos. 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.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por SOCIEDADE PORTUGUESA DE BENEFICÊNCIA.

ACORDAM os Membros da Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Luiz Antonio de Paula (Relator) e Thaisa Jansen Pereira, que davam provimento parcial ao recurso para excluir a imposição fiscal referente aos valores de retenção do ano de 2002. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Sueli Efigênia Mendes de Britto.


DORIVAL PADOVAN
PRESIDENTE.


SUELI EFIGÊNIA MENDES DE BRITTO
RELATORA DESIGNADA

FORMALIZADO EM:

26 FEV 2004

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 11080.011389/2002-62
Acórdão nº : 106-13.459

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' followed by a diagonal stroke.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE**

Processo nº : 11080.011389/2002-62
Acórdão nº : 106-13.459

Recurso nº. : 134.122
Recorrente : SOCIEDADE PORTUGUESA DE BENEFICÊNCIA

RELATÓRIO

Sociedade Portuguesa de Beneficência, já qualificada nos autos, inconformada com a decisão de primeiro grau de fls. 317/322, prolatada pelos Membros da 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Porto Alegre - RS, recorre a este Conselho pleiteando a sua reforma, nos termos do Recurso Voluntário de fls. 329/332.

Contra a contribuinte acima mencionada foi lavrado, em 19/08/2002, o Auto de Infração – Imposto de Renda Retido na Fonte de fls. 53/66, exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de R\$ 295.358,99, sendo: R\$ 149.653,19 de imposto, R\$ 33.466,74 de juros de mora (calculados até 31/07/2002), R\$ 112.239,06 de multa de ofício (75%), referente aos períodos de apuração de abril de 1999 a junho de 2002.

Da ação fiscal resultou a constatação das seguintes irregularidades:

1) FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO DE RENDA NA FONTE SOBRE TRABALHO ASSALARIADO.

Não efetuou os recolhimentos do Imposto de Renda Retida na Fonte, incidente sobre o pagamento de salários (folha de pagamento e reclamatória trabalhista), conforme descrito no Relatório de Atividade Fiscal e planilhas, parte integrante do Auto de Infração.

- Fatos Geradores: de abril de 1999 a junho de 2002.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 11080.011389/2002-62
Acórdão nº : 106-13.459

- Enquadramento Legal: Arts. 620, 621, 624, 625, 626, 636, 637, 638, 641 a 646, do RIR/99, c/c art. 21 da Lei nº 9.887/99.

- Multa = 75%

2) TRABALHO SEM VÍNCULO DE EMPREGO - FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO DE RENDA NA FONTE SOBRE TRABALHO SEM VÍNCULO DE EMPREGO.

Não efetuou o recolhimento do Imposto de Renda Retido na Fonte, incidente sobre pagamentos de serviços prestados por pessoas físicas sem vínculo de emprego, nos termos do Relatório de Atividade Fiscal e planilhas anexo, parte integrante do Auto de Infração.

- Fatos Geradores: janeiro de 2000 a junho de 2002

- Enquadramento Legal: Arts. 620, 628, 629, 630, 641 a 644 e 646, do RIR/99, c/c art. 21 da Lei nº 9.887/99.

- Multa de ofício: 75%

3) IMPOSTO DE RENDA NA FONTE - FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRF.

Não efetuou o recolhimento do Imposto de Renda na Fonte, incidente sobre pagamentos de serviços prestados por pessoas jurídicas, conforme descrito no Relatório de Atividade Fiscal e planilhas anexas ao Auto de Infração.

- Fatos Geradores: Janeiro de 2000 a junho de 2002

- Enquadramento Legal: Arts. 647, 648, 649, 650, 717, 865 do RIR/99.

- Multa de Ofício: 75%

A autuada irresignada com o lançamento, por intermédio de seu advogado, apresentou tempestivamente (19/09/2002) a sua peça impugnatória de fls. 308/310 cujos argumentos foram resumidos pela relatora à fl. 319.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE**

Processo nº : 11080.011389/2002-62
Acórdão nº : 106-13.459

Após resumir os fatos constantes da autuação e as principais razões apresentadas pela impugnante, os Membros da 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Porto Alegre – RS , acordaram, por unanimidade de votos, JULGAR PROCEDENTE o lançamento, nos termos do relatório e voto (Acórdão DRJ/POA/Nº 1669, de 25 de outubro de 2002), fls. 317/322.

A ementa que consubstancia a r.decisão de primeira instância é a seguinte:

“Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte – IRRF

IRRF RETIDO E NÃO RECOLHIDO. RESPONSABILIDADE E PENALIDADE.

Ocorrendo a retenção e o não recolhimento do imposto, serão exigidos da fonte pagadora o imposto, a multa de ofício e os juros de mora, devendo o contribuinte oferecer o rendimento à tributação e compensar o imposto retido.

IRRF. RESPONSABILIDADE. ÔNUS DA PROVA.

Cabe à fonte pagadora provar que o beneficiário incluíra os rendimentos em sua declaração, para que cesse sua responsabilidade pelo recolhimento do imposto.

IRRF. O Imposto de renda incide, na fonte e na declaração de rendimentos anual, quando da efetiva percepção dos rendimentos pela pessoa física (“regime de caixa”).

REMISSÃO DE DÍVIDA TRIBUTÁRIA. – O artigo 172 do Código Tributário Nacional estabelece a necessidade de lei para a concessão de remissão total ou parcial do crédito tributário. A atividade fiscal é plenamente vinculada, não podendo a autoridade administrativa agir senão no estrito cumprimento do dever legal. Lançamento Procedente.”

Cientificada dessa decisão em 11/11/2002 (“AR” - fl. 328), e, com ela não se conformando, a recorrente, por intermédio de seu advogado, interpôs em tempo

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE**

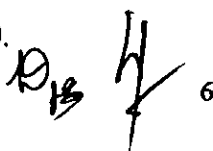
Processo nº : 11080.011389/2002-62
Acórdão nº : 106-13.459

hábil (04/12/2002), o recurso voluntário de fls. 329/332, no qual demonstrou sua inconformidade, que em apertada síntese, pode assim ser resumido:

- como alicerce básico de sua inconformidade, tem que há equívoco, por falta até de juridicidade, na alegação reportada no r. Acórdão, relativa a negativa de considerar a possibilidade de estar o fisco federal cobrando, em duplicidade, valores que ele pagou a beneficiário, pessoa física, sem retenção, e por consequência, sem o recolhimento;
- o ônus probatório escapa de ser alcance;
- este é o caso evidente da prova que está à disposição do fisco, ou seja, a autoridade que detém a comprovação de tal alegação ou fato, ou seja, se o beneficiário incluiu em suas declarações de ajustes anuais. E, se isso tiver ocorrido, já ficou suprida a obrigatoriedade de tributação;
- deve ser determinada a realização de diligência pela Receita Federal no sentido de averiguar se o beneficiário dos rendimentos em foco (Sr. Nenami Tromka) incluiu-os, ou não, em suas declarações, pois essa providência é essencial à comprovação de que a cobrança aqui atacada é legal e justa, quando não esteja ocorrendo sobre valores já tributados;

De outra parte, no que se refere aos valores retidos, contabilmente registrados e não recolhidos aos cofres públicos, novamente apela para a consecução do que está previsto no artigo 122 do CTN, seja deferida a remissão da penalidade, levando-se em conta a sua situação especial, entidade assistencial de saúde, que atende, precipuamente, a paciente do SUS, cujas dificuldades financeiras decorrem em parte, da irrisória remuneração que a União fixa para remunerar tais serviços.

Às fls. 335/338 e 342/383 1350/1367, constam procedimentos administrativos do arrolamento de bens, para seguimento do recurso voluntário, conforme despacho de fl. 389.

 6

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 11080.011389/2002-62
Acórdão nº : 106-13.459

É o Relatório.

D 87 

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 11080.011389/2002-62
Acórdão nº : 106-13.459

VOTO VENCIDO

Conselheiro LUIZ ANTONIO DE PAULA, Relator

O recurso é tempestivo, na conformidade do prazo estabelecido pelo art. 33 do Decreto nº 70.235 de 06 de março de 1972, tendo sido interposto por parte legítima, razão porque dele tomo conhecimento.

Do relatório, verifica-se que o objeto da autuação, é a falta de recolhimento do IRRF, sobre:

- 1) Trabalho Assalariado:
 - a) incidente sobre folha de pagamento;
 - b) decorrente de reclamatória trabalhista.
- 02) Trabalho sem vínculo de emprego prestados por pessoas físicas
- 03) Pagamentos de serviços prestados por pessoas jurídicas.

TRABALHO ASSALARIADO E SEM VÍNCULO DE EMPREGO.

É pacífico que os valores que foram pagos aos funcionários da recorrente sob a denominação de salários, constituem, a meu ver, verdadeiros rendimentos pagos, sendo, portanto, tributáveis de imediato à época do seu recebimento.

Também é mister esclarecer que no sistema de retenção na fonte, a pessoa obrigada a satisfazer a obrigação, a princípio, é a pessoa que lhe atribuiu esse rendimento. Assim, a lei elegeu a fonte pagadora do rendimento para sujeito passivo da obrigação.

Desta forma, a princípio, rendimentos recebidos (salários), integra o rol de rendimentos sujeitos a incidência por antecipação, ou seja, a tributação na fonte dá-

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 11080.011389/2002-62
Acórdão nº : 106-13.459

se por antecipação do imposto devido na declaração de ajuste anual, de cujo imposto apurado será deduzido o pago na fonte. Sendo que a obrigação da fonte pagadora é a de recolher o imposto de renda na fonte.

Por outro lado, é obrigação do beneficiário declarar o rendimento auferido e pagar o imposto apurado na declaração de ajuste anual, compensando o imposto retido quando tiver ocorrido a retenção.

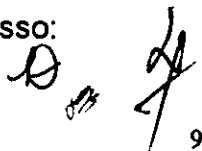
Assim sendo, não se justifica, a manutenção da exigência à fonte pagadora, pois representa simples antecipação do tributo devido pelas pessoas físicas envolvidas no caso em questão.

Como também é entendimento deste relator, que se a previsão da tributação na fonte dá-se por antecipação do imposto devido na declaração de ajuste anual de rendimentos, e se a ação fiscal ocorrer após a entrega desta declaração anual, descabe a constituição de crédito tributário por intermédio do lançamento de imposto de renda na fonte na pessoa jurídica pagadora dos rendimentos. O lançamento, a título de imposto de renda, deverá ser efetuado em nome dos beneficiários dos rendimentos, e, no caso em questão, serão os relativos aos períodos de apuração de 1999, 2000, 2001.

Entretanto, deve ser mantida a exigência do imposto de renda retido na fonte e não recolhido pela fonte pagadora para os períodos de apuração de 2002, pois a ação fiscal ocorreu antes da entrega da Declaração de Ajuste Anual dos beneficiários (exercício 2003, ano-calendário 2002).

Esse também é o entendimento da Câmara Superior de Recursos Fiscais, que peço vênha para, neste ponto, transcrever parte do recente Acórdão de junho de 2003, de autoria do Conselheiro José Clóvis Alves, que traz elucidações de bastante valia para este processo:

“...
D. 9



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE**

Processo nº : 11080.011389/2002-62
Acórdão nº : 106-13.459

A conclusão correta sobre o tema é aquela que consta do acórdão recorrido, pois a partir da conclusão do fato gerador anual, os rendimentos sujeitos à declaração de ajuste saem da esfera de incidência na fonte e passam à esfera de incidência anual de responsabilidade única, exclusiva e total da pessoa física beneficiária, ficando a pagador sujeita somente à multa prevista na legislação pelo não cumprimento da obrigação legal de reter e recolher o imposto na fonte"

Novamente, em grau recursal vem a recorrente apelar para a consecução do que está previsto no artigo 172 do Código Tributário Nacional – Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – CTN (apesar de ter sido mencionado o artigo 122), ser deferida a remissão da penalidade, levando-se em conta a sua situação especial (entidade assistencial de saúde, que atende, precipuamente, a paciente do SUS).

Cabe aqui ressaltar que, o artigo 172 do CTN trata da remissão do crédito tributário. Remissão é perdão. É dispensa do pagamento de um crédito. Pode ser total, caso em que extingue totalmente o crédito tributário, ou parcial, caso em que representa apenas uma diminuição do seu montante. Também a remissão, para que possa ser concedida pela autoridade administrativa, deve estar expressamente autorizada em lei, e somente pode ser concedida nos exatos limites do texto legal. Os fundamentos a que a lei deve atender, quando dispuser sobre remissão de créditos tributários, estão elencados nos incisos do art. 172.

Assim, não cabe a autoridade julgadora a concessão de remissão.

De todo o exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso, para excluir a exigência fiscal em relação aos períodos de 1999, 2000 e 2001, mantendo-se em relação aos períodos de apuração de 2002.

Sala das Sessões - DF, em 13 de agosto de 2003.


LUIZ ANTÔNIO DE PAULA



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES**

Processo nº : 11080.011389/2002-62
Acórdão nº : 106-13.459

VOTO VENCEDOR

Conselheira SUELI EFIGÊNIA MENDES DE BRITTO, Relatora designada

Em que pese a argumentação expendida pelo ilustre Conselheiro Relator, entendo que a responsabilidade do pagamento do imposto de renda, no caso em pauta, é da fonte pagadora.

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:

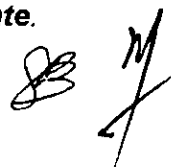
I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 11080.011389/2002-62
Acórdão nº : 106-13.459

Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

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)

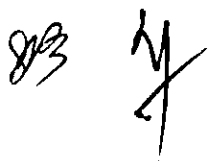
Desse conjunto de normas extrai-se:

- 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 incidência do imposto de renda, vigentes a época do fato gerador (art. 144 do CTN), encontram-se inseridas no Regulamento do Imposto Sobre a Renda aprovado pelo Decreto nº 3.000/99, 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:**



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 11080.011389/2002-62
Acórdão nº : 106-13.459

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 (Leis ns. 4.506, de 30 de novembro de 1964, art. 1º, 5.172, de 25 de outubro de 1966, art. 43, e 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).

§ 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, de 27 de dezembro de 1990, art. 2º).

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

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 durante o ano - calendário (Lei nº 9.250, de 1995, art. 7º). (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.

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.*

83 H

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 11080.011389/2002-62
Acórdão nº : 106-13.459

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. Portanto, para apuração de imposto o legislador manteve o regime de caixa.

Posteriormente a Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991, 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)*

(...)

*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, de 26 de dezembro de 1995, 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.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 11080.011389/2002-62
Acórdão nº : 106-13.459

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, de 27 de dezembro de 1996.

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 ou PODE tributar **anualmente** os rendimentos percebidos nos doze meses do ano - calendário.

Assim sendo, os rendimentos 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:

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 11080.011389/2002-62
Acórdão nº : 106-13.459

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)

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.

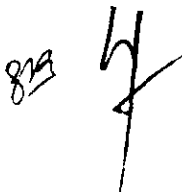
Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

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.

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 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.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUENTES**

Processo nº : 11080.011389/2002-62
Acórdão nº : 106-13.459

Acolher a hipótese de que o beneficiário do pagamento tem a obrigação de oferecer-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/99.

Art. 722. A fonte pagadora fica obrigada ao recolhimento do imposto, ainda que não o tenha retido (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 103).

Parágrafo único. No caso deste artigo, quando se tratar de imposto devido como antecipação e a fonte pagadora comprovar que o beneficiário já incluiu o rendimento em sua declaração, aplicar-se-á a penalidade prevista no art. 957, 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.

Art. 842. 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, observado o disposto no parágrafo único do art. 722. (Lei nº 2.862, de 1956, art. 28, e Lei nº 3.470, de 1958, art. 19)."
(grifos não são do original)

Primeiramente, faz-se necessário analisar a matriz legal do art. 722 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.

883



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 11080.011389/2002-62
Acórdão nº : 106-13.459

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.

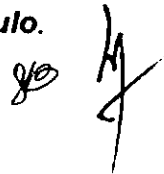
De imediato, percebe-se que o **parágrafo único do art. 722**, anteriormente copiado, é **criação** do REGULAMENTO, e isso fere a garantia constitucional esculpida no art. 5º, inciso II da Constituição Federal de 1988 de que : *ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude 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 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.**



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 11080.011389/2002-62
Acórdão nº : 106-13.459

Disso se extrai, que a **disposição do parágrafo único do art. 722 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;

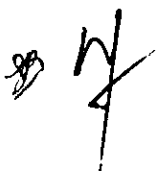
b) independentemente de ter feito a retenção está obrigada a recolher o valor do imposto devido.

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. 722 e 842, anteriormente copiadas, são claras: no caso do imposto deixar de ser retido ou quando a fonte pagadora assumir 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.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUENTES**

Processo nº : 11080.011389/2002-62
Acórdão nº : 106-13.459

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 Brasileiro 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..)

(grifos não são do original)

No caso em discussão, a fonte pagadora reteve e não recolheu o **Imposto**, dessa forma correto o lançamento nos termos em que foi feito.

Quanto a remissão do crédito tributário, o art. 172 do C.T.N assim preceitua:

“Art. 172. A lei pode autorizar a autoridade administrativa a conceder, por despacho fundamentado, remissão total ou parcial do crédito tributário, atendendo:”

(...)



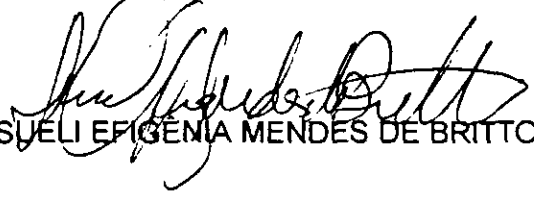
MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 11080.011389/2002-62
Acórdão nº : 106-13.459

Assim, na falta de lei que autorize a remissão do crédito tributário para a hipótese tratada nos autos não há como concedê-la.

Isso posto, voto por negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 13 de agosto de 2003.


SUELI EFIGÊNIA MENDES DE BRITTO

24