



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

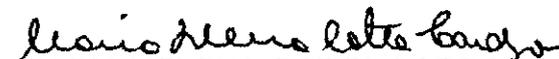
Processo nº. : 13805.006963/97-72  
Recurso nº. : 142.237  
Matéria : IRF - Ano(s): 1995  
Recorrente : COMPANHIA BRASILEIRA DE DISTRIBUIÇÃO  
Recorrida : 4ª TURMA/DRJ-SÃO PAULO/SP I  
Sessão de : 26 de janeiro de 2006  
Acórdão nº : 104-21.332

IMPOSTO DE RENDA NA FONTE - ANTECIPAÇÃO DO IMPOSTO DEVIDO PELO BENEFICIÁRIO - FALTA DE RETENÇÃO - AÇÃO FISCAL APÓS A DATA PREVISTA PARA O ENCERRAMENTO DO PERÍODO DE APURAÇÃO - EXCLUSÃO DA RESPONSABILIDADE DA FONTE PAGADORA PELO RECOLHIMENTO DO IMPOSTO DEVIDO – Quando a incidência na fonte tiver natureza de antecipação do imposto a ser apurado pelo contribuinte, a responsabilidade da fonte pagadora pela retenção e recolhimento do imposto extingue-se, no caso de pessoa física, na data do encerramento do ano-calendário em que o rendimento deveria ser tributado. Assim, se a ação fiscal ocorrer após o ano-base da ocorrência do fato gerador, incabível a constituição de crédito tributário através do lançamento de imposto de renda na fonte na pessoa jurídica pagadora dos rendimentos. O lançamento, a título de imposto de renda, se for o caso, deverá ser efetuado em nome do contribuinte, beneficiário do rendimento.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela COMPANHIA BRASILEIRA DE DISTRIBUIÇÃO.

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencida a Conselheira Maria Beatriz Andrade de Carvalho (Relatora), que negava provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Nelson Mallmann.

  
MARIA HELENA COTTA CARDOZO  
PRESIDENTE



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13805.006963/97-72  
Acórdão nº. : 104-21.332

  
NELSON MALLMANN  
REDATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 13 AGO 2007

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros JOSÉ PEREIRA DO NASCIMENTO, PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA, MEIGAN SACK RODRIGUES, OSCAR LUIZ MENDONÇA DE AGUIAR e REMIS ALMEIDA ESTOL. *pel*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13805.006963/97-72  
Acórdão nº. : 104-21.332

Recurso nº. : 142.237  
Recorrente : COMPANHIA BRASILEIRA DE DISTRIBUIÇÃO

## RELATÓRIO

Inconformada com o v. acórdão prolatado pela 4ª Turma da DRJ - São Paulo/SP I, de fls. 77/87, a Companhia Brasileira de Distribuição, CNPJ de nº 47.508.411/0001-56, recorre para este Primeiro Conselho de Contribuintes pleiteando a sua reforma em relação ao lançamento remanescente, nos termos do recurso voluntário de fls. 99/101. O v. acórdão está sumariado nestes termos:

**Assunto:** Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

**Período de apuração:** 26/03/1995 a 31/03/1995, 09/04/1995 a 15/04/1995, 07/05/1995 a 13/05/1995, 04/06/1995 a 10/06/1995.

**Ementa:** Rendimentos do Trabalho Assalariado – estão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, mediante aplicação de alíquotas progressivas, inclusive nos casos de acordo trabalhista ou sentença judicial.

**Erros Cometidos pela Autoridade Lançadora – podem ser retificados de ofício, na forma do artigo 145 do CTN, combinado com o artigo 149 do mesmo diploma legal.**

**Lançamento Procedente em Parte.” (fls. 77).**

Em suas razões de recurso ressalta que, no seu entender, não há incidência de imposto de renda na fonte sobre verbas indenizatórias, nos termos do disposto no art. 633 do Decreto de nº 1041/94.

Destaca que a ata de acordo juntada aos autos, comprova, em relação ao Reclamante Abel Rei Francisco, que houve composição amigável do valor ajustado, entre as partes, mediante o pagamento da importância de R\$ 12.000,00 divididos em três parcelas iguais, deste valor 40% corresponde à verba indenizatória.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13805.006963/97-72  
Acórdão nº. : 104-21.332

Aviva que o relator do voto condutor do v. acórdão, ora guerreado, em razão da não manifestação do Juiz do Trabalho em torno da verba indenizatória, concluiu: "não cabe também a esta instância de julgamento administrativo se manifestar sobre o tema, devendo o montante integral de R\$ 12.000,00 ser considerado como rendimentos do trabalho assalariado, tributáveis pelo imposto de renda na fonte e na declaração".

Rememora que a época do acordo trabalhista, então firmado, a legislação não explicitava a necessidade de o juiz se manifestar em torno do caráter indenizatório da verba.

Ressalta os termos da ata do acordo: "as partes declaram que 40% do valor ajustado remunera parcelas de caráter indenizatório" para esclarecer que houve um pacto entre as partes, e, não uma declaração unilateral da Recorrente, de que 40% do pagamento correspondia a verbas indenizatórias.

Sustenta que o "referido pacto, por ser uma manifestação da vontade mútua das partes deve ser observado, até porque não há nenhuma prova em contrário nesse sentido".

Traz à lume princípios que norteiam a relação do trabalho para concluir "que é válida a renúncia ocorrida na ocasião ou posteriormente à rescisão do contrato individual de trabalho, respeitados os direitos sociais".

Daí explicita os pressupostos do instituto da renúncia apoiado em lição do nobre Prof. Bismark Duarte Diniz, assim posta:



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13805.006963/97-72  
Acórdão nº. : 104-21.332

"A transação supõe uma relação jurídica onde há incerteza quanto aos direitos e obrigações e a eliminação desta perplexidade mediante concessões recíprocas. Difere da Conciliação (Art. 764, 831 e 846 da CLT), porque desta se incumbem o Juiz, visando uma composição justa, aceita pelas partes". (fls.101).

Aduz que a CLT, em seu art. 836, "veda conhecer de questões já decididas, e entre elas estão as homologações de acordos" para ratificar o seu entendimento de que "plenamente válida a declaração das partes de que 40% do valor ajustado remunerou parcelas de caráter indenizatório".

Para afirmar que "excluídos os 40%, é certo afirmar que a base de cálculo do imposto é a mesma para os meses 4, 5 e 6: R\$ 1.600,00, o que dá ensejo à cobrança do Imposto de Renda, à época, de R\$ 479,52 e não a R\$ 3.262,56 como pretende o Fisco".

De outro lado, ao derredor do Reclamante César Augusto P. Justiniano, ressalta o acerto da exclusão da verba concernente ao FGTS efetuada pelos componentes daquele colegiado, entende que a cobrança do valor remanescente é indevida, em razão de não ter havido nenhuma determinação judicial para que o Recorrente procedesse à retenção do Imposto de Renda incidente na fonte, vez que cabia "ao Reclamante tal obrigação".

Diante do exposto requer seja o recurso recebido e provido para julgar insubsistente o auto de infração "cancelando-se o crédito e a penalidade neles contidos".

É o Relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13805.006963/97-72  
Acórdão nº. : 104-21.332

VOTO

Conselheira MARIA BEATRIZ ANDRADE DE CARVALHO, Relatora

Examinados os pressupostos de admissibilidade verifica-se a presença dos requisitos legais e dele conheço.

A controvérsia gira em torno de exigência fiscal decorrente da falta de recolhimento do imposto de renda retido na fonte incidente sobre rendimentos pagos pela ora Recorrente, ao reclamante Abel Rei Francisco, nos termos da Ata da Audiência de Conciliação exarada pela 5ª Junta de Conciliação e Julgamento de Campo Grande-MS, na Reclamação Trabalhista de nº 0903/94, acostada às fls. 18 e ao reclamante César Augusto Pinheiro Justiniano nos Termos da Decisão exarada pela 5ª Junta de Conciliação e Julgamento de Campo Grande-MS, acostada às fls. 19/22 em decorrência de ações trabalhistas propostas contra a então Reclamada, ora Recorrente.

Cumpre examinar a questão ventilada em torno da falta de retenção do Imposto de Renda referente aos pagamentos efetuados a Abel Rei Francisco.

A questão posta nas razões de recurso, como já noticiado no relatório, cinge-se a natureza jurídica das verbas indenizatórias, que em seu entender não se incluem entre as rubricas submetidas à tributação por força do disposto no art. 633, do RIR/94, face à composição estabelecida entre as partes, nos termos da Ata de Audiência de Conciliação (fls. 57).



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13805.006963/97-72  
Acórdão nº. : 104-21.332

O citado artigo 633 compõe o Livro III do RIR/94, livro esse que disciplina a Tributação na Fonte, inserido no Capítulo I, na Seção II, que versa sobre Rendimentos do Trabalho, especificamente na Subseção I, que dispõe sobre Trabalho Assalariado. Eis o seu teor:

"Art. 633. Estão sujeitos à incidência do imposto na fonte, calculado na forma do artigo 629, os rendimentos do trabalho assalariado pagos por pessoas físicas ou jurídicas (Lei nº 7.713, de 1988, art. 7º, inciso I)"

Do texto desvela-se o comando direto de que os rendimentos provenientes do trabalho assalariado sujeitam-se a retenção na fonte, observado o limite estabelecido na tabela progressiva.

Nada fala tampouco dispõe em torno de exclusão da base de cálculo neste artigo, questão esta disciplinada em dispositivo diverso, art. 632, que exclui da retenção os os rendimentos especificados no art. 40, ou seja, rendimentos definidos como isentos.

Dentre eles, destaca-se, para a elucidação da questão, o item XVIII, que expressamente exclui da tributação:

"XVIII - a indenização e o aviso-prévio pagos por despedida ou rescisão de contrato de trabalho, até o limite garantido pela lei trabalhista ou por dissídio coletivo e convenções trabalhistas homologados pela Justiça do Trabalho, bem como o montante recebido pelos empregados e diretores e seus dependentes ou sucessores, referente aos depósitos, juros e correção monetária creditados em contas vinculadas, nos termos da legislação do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS) (Leis nºs 7.713/88, art. 6º, V, e 8.036/90, art. 28 e parágrafo único)".

Contudo, no caso, a 5ª JCT ao homologar o acordo ditou "a junta homologa o acordo, mas não se pronuncia sobre o declarado caráter indenizatório".



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13805.006963/97-72  
Acórdão nº. : 104-21.332

Se, não bastasse, não há identificação, discriminação, nem planilhas de cálculo que caracterizem ou permitam identificar se a verba ali acordada se subsume dentre aquelas definidas pelo legislador, se atende ou não seus pressupostos, se o quantum ali definido ultrapassa o limite garantido pela lei trabalhista. Anote, que o fato de "as partes declaram que 40% do valor ajustado remunera parcelas de caráter indenizatório, referente a FGTS e despesas com transferência" não transmuda rendimentos, em princípio, tributáveis em isentos, se ausente a sua identificação.

Ademais, verifica-se, claramente, que não há nos autos documentação suficiente que permita caracterizar a verba dita como indenizatória como isenta. Simples alegações não têm o condão de provar o que não foi provado. Precisos são os ditames de Paulo Bonilha em torno do ônus da prova ao afirmar que "as partes, portanto, não têm o dever ou obrigação de produzir as provas, tão-só o ônus. Não o atendendo, não sofrem sanção alguma, mas deixam de auferir a vantagem que decorreria do implemento da prova" (in Da Prova no Processo Administrativo Fiscal, Ed. Dialética, 1997, pág. 72).

Assim, precisa a decisão de primeira instância, não há como prosperar o inconformismo em torno da falta de recolhimento do imposto na fonte incidente sobre os valores pagos a Abel Rei Francisco.

Passo a examinar a questão trazida em torno da exigência tirada da falta de retenção do imposto de renda na fonte dos valores pagos a César Augusto Pinheiro Justiniano em decorrência da Decisão exarada na Reclamação Trabalhista 1.327/93.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13805.006963/97-72  
Acórdão nº. : 104-21.332

A questão aqui ventilada cinge-se tão só ao fato de não ter havido determinação judicial para que o Recorrente, então Reclamada, procedesse à retenção do Imposto de Renda incidente na fonte, vez que alega caber "ao Reclamante tal obrigação".

Cabe registrar que a questão não é pacífica, no âmbito judicial o entendimento assentado, em especial em julgados do Superior Tribunal de Justiça, é no sentido de que figura no pólo passivo, sempre, o responsável legal, ou seja, a fonte pagadora.

No âmbito administrativo a questão ainda gera controvérsia, mas em sua grande maioria, assinala o norte de que a identificação do sujeito passivo fica jungida ao tempo, ou seja, se o lançamento ocorrer no interregno do ano-calendário o responsável legal deverá figurar no pólo passivo, se após o seu encerramento deverá figurar o contribuinte.

Contudo, ousou divergir, como já assentado em diversos julgados, entendo que cabe a autoridade administrativa identificar o sujeito passivo da obrigação tributária, atividade vinculada e obrigatória, vez que em sede tributária a solidariedade não comporta benefício de ordem.

Daí o lançamento pode ser efetuado na pessoa do responsável legal, fonte pagadora, independente do tempo, ser anterior ou não a apresentação da declaração de rendimentos correspondente aquele rendimento, opção adstrita a quem compete constituir o crédito tributário.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

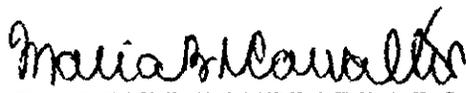
Processo nº. : 13805.006963/97-72  
Acórdão nº. : 104-21.332

Assim, entendo que não merece reparos o v. acórdão.

Diante do exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso.

É como voto.

Sala das Sessões - DF, em 26 de janeiro de 2006

  
MARIA BEATRIZ ANDRADE DE CARVALHO



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13805.006963/97-72  
Acórdão nº. : 104-21.332

VOTO VENCEDOR

Conselheiro NELSON MALLMANN, Redator-designado

Com a devida vênia da nobre relatora da matéria, Conselheira Maria Beatriz Andrade de Carvalho, permito-me divergir de seu voto.

Defende a Conselheira Relatora a tese de que figura no pólo passivo, sempre, o responsável legal, ou seja, a fonte pagadora.

Entende, ainda, que no âmbito administrativo a questão gera controvérsia, mas em sua grande maioria, assinala o norte de que a identificação do sujeito passivo fica jungida ao tempo, ou seja, se o lançamento ocorrer no interregno do ano-calendário o responsável legal deverá figurar no pólo passivo, se após o seu encerramento deverá figurar o contribuinte. Contudo, entende que cabe a autoridade administrativa identificar o sujeito passivo da obrigação tributária, atividade vinculada e obrigatória, vez que em sede tributária a solidariedade não comporta benefício de ordem, razão pela qual o lançamento pode ser efetuado na pessoa do responsável legal, fonte pagadora, independente do tempo, ser anterior ou não a apresentação da declaração de rendimentos correspondente aquele rendimento, opção adstrita a quem compete constituir o crédito tributário.

Da análise dos autos, se verifica que a autuação decorre da falta de retenção e recolhimento do imposto de renda retido na fonte.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13805.006963/97-72  
Acórdão nº. : 104-21.332

Uma leitura atenta da peça recursal logo evidencia, entre outros argumentos importantes, que a suplicante entende que o imposto de renda na fonte em discussão é típico de imposto por antecipação do devido na declaração e como foi constatado, pela fiscalização, após o encerramento do período-base de incidência só poderia ser exigido do contribuinte de fato a título de imposto de renda normal.

Como visto, não resta dúvida que o lançamento se refere, a princípio, a imposto de renda na fonte que não foi retido e nem recolhido na época oportuna pela suplicante. Lançamento este efetuado contra a fonte pagadora depois de encerrado o ano-calendário da ocorrência do fato gerador.

A jurisprudência firmada neste Tribunal Administrativo quanto à matéria (lançamento de IRRF contra a fonte pagadora), após longo estudo e debates, se desenvolveu no sentido da ilegalidade de tais lançamentos quando a ação fiscal ocorrer depois de encerrado o ano-calendário questionado.

Assim, após a análise das questões em julgamento, com a devida vênia, não posso acompanhar a nobre conselheira relatora, já que o meu entendimento, acompanhado pela maioria absoluta dos membros desta Câmara, sobre o caso é divergente, pelas razões alinhadas na seqüência:

Indiscutivelmente, estamos diante de imposto de renda na fonte exigido como antecipação do devido na declaração, ou seja, o imposto retido será considerado redução do devido na declaração de rendimentos da pessoa física.

O Código Tributário Nacional – CTN reconhece a existência de duas possíveis entidades pessoais no pólo passivo de qualquer relação jurídica tributária, quais sejam: o contribuinte e o responsável (art. 121, parágrafo único). Desta forma, somente pode



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13805.006963/97-72  
Acórdão nº. : 104-21.332

ser sujeito passivo a pessoa que tenha relação direta e pessoal com o fato gerador – hipótese em que a pessoa é contribuinte -, ou a pessoa que não seja o contribuinte, mas tenha necessariamente algum tipo de vínculo com o fato gerador – hipótese prescrita no art. 128 do CTN para a figura do responsável.

O art. 45 do CTN conceitua o contribuinte do imposto de renda como a pessoa que seja titular da disponibilidade econômica ou jurídica da renda ou provento tributável. Como, também, no parágrafo único do mesmo artigo estatui que "a lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam".

Assim, aquele que auferir a renda ou o provento é o contribuinte do imposto de renda, por ter relação direta e pessoal com a situação que configura o fato gerador desse tributo, que é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda ou provento.

Por outro lado, a fonte pode ser responsabilizada legalmente pelo cumprimento da obrigação de recolher o imposto de renda porque possui um vínculo com o fato gerador, eis que efetua o pagamento ou crédito que decorre da renda ou do provento tributável, embora não tenha relação natural com o fato sujeito à tributação, já que não é a pessoa titular da aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda ou do provento tributável.

Nesta Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, Jurisprudência é pacífica no sentido de que quando a fonte tenha efetuado a retenção fornecido o respectivo comprovante ao beneficiário da renda ou do provento, e caso o imposto seja considerado antecipação do imposto devido pelo beneficiário na declaração de ajuste anual, este tem o direito de compensar o imposto retido, ainda que a fonte não tenha recolhido, já que a responsabilidade passa a ser exclusiva da fonte pagadora.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13805.006963/97-72  
Acórdão nº. : 104-21.332

Da mesma forma, a Jurisprudência é pacífica no sentido de que se a previsão da tributação na fonte se dá por antecipação do imposto devido na declaração de ajuste anual e se a ação fiscal ocorrer após o ano-base da ocorrência do fato gerador, incabível a constituição de crédito tributário através do lançamento de imposto de renda na fonte na pessoa jurídica pagadora dos rendimentos. O lançamento, a título de imposto de renda, se for o caso, deverá ser efetuado em nome do contribuinte, beneficiário do rendimento, exceto no regime de exclusividade do imposto na fonte.

Em síntese, a fonte tem o direito de descontar o imposto de renda na fonte quando paga a renda ou provento e por outro lado, o contribuinte tem o direito de receber da fonte o informe de rendimento e retenção, para que possa exercer os efeitos de direito daí eventualmente derivados, inclusive o de compensar o imposto retido na fonte com o imposto que tiver que pagar na declaração de ajuste anual.

Assim, é conclusivo que, segundo a lei tributária, para que o contribuinte possa exercer o direito de compensar o imposto pago na fonte com o imposto a pagar sobre os rendimentos na declaração anual de ajuste, é necessário que a fonte lhe forneça o comprovante de retenção.

No caso em análise, da forma como procedeu à autoridade lançadora, é fato inegável que o valor pago pela suplicante teria origem em rendimentos tributáveis sujeitos à retenção na fonte como antecipação do imposto devido na declaração.

Por outro lado, tem-se como regra básica que a percepção de rendimentos pode gerar a obrigação de ser pago o tributo correspondente; para tanto, a legislação ordinária fixa os parâmetros que, uma vez atingidos, dão lugar ao nascimento da obrigação tributária.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13805.006963/97-72  
Acórdão nº. : 104-21.332

Dentre as regras traçadas pela lei tributária, está a que marca o momento em que se considera ocorrida à disponibilidade da renda ou dos proventos e, conseqüentemente, em que nasce a obrigação tributária correspondente.

A responsabilidade pela retenção do imposto, no caso dos autos, nos termos da lei que a instituiu, se dá a título de antecipação daquele que o contribuinte, pessoa jurídica, tem o dever de apurar em sua declaração anual.

A pessoa jurídica beneficiária é o titular da disponibilidade econômica, ou seja, é efetivamente o contribuinte. O fato de a fonte não efetuar a retenção, a título de antecipação do devido na declaração, não exime o contribuinte - pessoa jurídica de incluir os rendimentos recebidos em suas receitas.

Logo, considerando que as pessoas físicas beneficiárias dos rendimentos pagos, sobre o qual exige-se o imposto de renda retido na fonte, encontram-se relacionadas nominalmente na contabilidade da autuada, caberia a constituição dos lançamentos de ofício junto àqueles contribuintes, uma vez comprovado que os mesmos deixaram de oferecer estes valores à tributação.

No caso de imposto incidente na fonte, a título de redução na declaração, a ausência da retenção não exime o beneficiário de declarar todos os rendimentos recebidos no ano-base, pois a pessoa jurídica ou física beneficiária é efetivamente o sujeito passivo - contribuinte, nos exatos termos da lei.

Em face de julgamentos levados a efeito neste Colegiado, constatou-se, ainda, que o Fisco, em lançamento de ofício, ora exigia o imposto de renda junto à fonte pagadora, ora exigia o imposto do beneficiário, pessoa física ou jurídica, seja lançando os



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

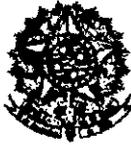
Processo nº. : 13805.006963/97-72  
Acórdão nº. : 104-21.332

rendimentos omitidos na declaração, seja deslocando rendimentos declarados como isentos/não tributáveis para rendimentos tributáveis.

A legislação regente não dá guarida a essa opção, quanto ao mesmo fato (rendimento). Por ocasião do lançamento, só há um sujeito passivo. A lei não dá guarida ao fisco de eleger, conforme as circunstâncias, ora um, ora outro. Tendo-se a identificação do beneficiário, sobre ele deve recair o imposto, visto ser sujeito passivo - contribuinte da relação jurídica. Dando-se a ação fiscal dentro do ano-base, a exigência há de ser na fonte pagadora, nos exatos preceitos da lei. Qualquer outro procedimento poder-se-ia chegar à situação de se exigir o mesmo imposto tanto da fonte pagadora como do contribuinte pessoa física ou jurídica, tipificando *bis in idem*. Há possibilidades para tanto, por ex.: fonte pagadora em determinada Região Fiscal e pessoa física ou jurídica em outra; pessoa física ou jurídica não mais com vínculo com a fonte pagadora, sem que essa possa informar ao beneficiário do rendimento ter sofrido a ação fiscal para recolher o imposto não retido e a pessoa física ou jurídica beneficiária também sofrer ação fiscal.

Em outra situação, poder-se-ia exigir o imposto na fonte quando o beneficiário sequer estaria sujeito à apresentação da declaração, quando, então, a exigência do imposto na fonte, após o prazo da entrega da declaração, seria improcedente, visto que a incidência, nos termos legais, é tão-somente a título de antecipação. Antecipar o quê se, nesse caso, sequer o beneficiário encontrava obrigado a apresentar a DIRPF.

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13805.006963/97-72  
Acórdão nº. : 104-21.332

Referidos artigos encontram-se consolidados nos arts. 574 e parágrafo único e 576, do RIR/80; 791, 795 e 919, do RIR/94; e 717, 721 e 722, do RIR/99, citando os dois primeiros a título de ilustração e, o último, em vigência.

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

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

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

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

O Capítulo I envolve os seguintes rendimentos: quotas-partes de multas (art. 95), títulos ao portador e taxas (art. 96), rendimentos de residentes ou domiciliados no



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13805.006963/97-72  
Acórdão nº. : 104-21.332

estrangeiro (art. 97) e de exploração de películas cinematográficas estrangeiras (art.98). Esses rendimentos sujeitavam-se ao imposto de renda na fonte a alíquotas específicas.

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

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

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

Dos dispositivos legais acima, pode-se constatar os seguintes fatos:

1 - No Decreto-lei nº 5.844, de 1943, ainda não havia sido instituído o regime de tributação de imposto na fonte sobre rendimentos do trabalho assalariado e não assalariado, que eram tributados tão-somente na declaração anual.

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

3 - Na seqüência, tratando-se de rendimentos que sofriam a incidência de imposto de renda na fonte quando do pagamento ao beneficiário, sem que aqueles



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13805.006963/97-72  
Acórdão nº. : 104-21.332

rendimentos se sujeitassem à tributação na declaração anual, sabiamente o legislador, no art. 103, instituiu a figura típica do responsável pelo imposto, caso não tivesse efetuado a retenção a que estava obrigado. Assim, em casos que tais, instituiu-se a figura do substituto, conforme defendido na doutrina.

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

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

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

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

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13805.006963/97-72  
Acórdão nº. : 104-21.332

Nesse sentido, vasta é a jurisprudência deste Colegiado e também a das demais Câmaras deste Conselho, competentes para julgar a matéria, podendo-se citar os seguintes Acórdãos 102-43.925, 104-12.238 e 106-11.335.

Pode-se, pois concluir, o equívoco quanto à eleição da fonte, como sujeito passivo (responsável-substituto), quando a retenção é, por lei, mera antecipação do devido na declaração, e a exigência se dá após o correspondente ano-base. Até porque, perante a órgão fiscalizador e julgador administrativo, em primeiro ou segundo grau, a pessoa física ou jurídica são os beneficiários dos rendimentos e, portanto, sujeito passivo/contribuinte na declaração de rendimentos. Daí a firme jurisprudência administrativa no sentido de se manter a exigência do imposto de renda apurado na declaração anual, decorrente da inclusão dos rendimentos que não sofreram a incidência na fonte.

A este respeito à própria Secretaria da Receita Federal fez publicar o Parecer Normativo SRF nº 01, de 24 de setembro de 2002, onde se aborda o tema, na mesma linha de pensamento deste Tribunal Administrativo. Qual seja: em se tratando de imposto retido na fonte no regime de antecipação, a responsabilidade do contribuinte é supletiva à do substituto tributário, que passa a ser excluído do pólo da sujeição passiva a partir da data para a entrega da declaração de rendimentos do beneficiário pessoa física, ou, após a data prevista para encerramento do período de apuração em que o rendimento for tributado, seja trimestral, mensal estimado ou anual, no caso de pessoa jurídica, conforme se depreende dos excertos abaixo transcritos:

**“Sujeição Passiva tributária em geral**

**2. Dispõe o art. 121 do CTN:**

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13805.006963/97-72  
Acórdão nº. : 104-21.332

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

(...).

4. A fonte pagadora, por expressa determinação legal, lastreada no parágrafo único do art. 45 do CTN, substitui o contribuinte em relação ao recolhimento do tributo, cuja retenção está obrigada a fazer, caracterizando-se como responsável tributário.

5. Nos termos do art. 128 do CTN, a lei, ao atribuir a responsabilidade pelo pagamento do tributo à terceira pessoa vinculada ao fato gerador da obrigação tributária, tanto pode excluir a responsabilidade do contribuinte como atribuir a este a responsabilidade em caráter supletivo.

6. A fonte pagadora é a terceira pessoa vinculada ao fato gerador do imposto de renda, a quem a lei atribui a responsabilidade de reter e recolher o tributo. Assim, o contribuinte não é o responsável exclusivo pelo imposto. Pode ter sua responsabilidade excluída (no regime de retenção exclusiva) ou ser chamado a responder supletivamente (no regime de retenção por antecipação).

(...).

Imposto retido como antecipação

11. Diferentemente do regime anterior, no qual a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto é exclusiva da fonte pagadora, no regime de retenção do imposto por antecipação, além da responsabilidade atribuída à fonte pagadora para a retenção e recolhimento do imposto de renda na fonte, a legislação determina que a apuração definitiva do imposto de renda seja efetuada pelo contribuinte, pessoa física, na declaração de ajuste anual, e, pessoa jurídica, na data prevista para o encerramento do período de apuração em que o rendimento for tributado, seja trimestral, mensal estimado ou anual.

Responsabilidade tributária na hipótese de não-retenção do imposto

12. Como o dever do contribuinte de oferecer os rendimentos à tributação surge tão-somente na declaração de ajuste anual, no caso de pessoa física, ou, na data prevista para o encerramento do período de apuração em que o rendimento for tributado, seja trimestral, mensal estimado ou anual, no caso



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUENTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13805.006963/97-72  
Acórdão nº. : 104-21.332

de pessoa jurídica, ao se atribuir à fonte pagadora a responsabilidade tributária por imposto não retido, é importante que se fixe o momento em que foi verificada a falta de retenção do imposto: se antes ou após os prazos fixados, referidos acima.

13. Assim, se o fisco constatar, antes do prazo fixado para a entrega da declaração de ajuste anual, no caso de pessoa física, ou, antes da data prevista para o encerramento do período de apuração em que o rendimento for tributado, seja trimestral, mensal estimado ou anual, no caso de pessoa jurídica, que a fonte pagadora não procedeu à retenção do imposto de renda na fonte, o imposto deve ser dela exigido, pois não terá surgido ainda para o contribuinte o dever de oferecer tais rendimentos à tributação.

(...).

14. Por outro lado, se somente após a data prevista para a entrega da declaração de ajuste anual, no caso de pessoa física, ou, após a data prevista para o encerramento do período de apuração em que o rendimento for tributado, seja trimestral, mensal estimado ou anual, no caso de pessoa jurídica, for constatado que não houve retenção do imposto, o destinatário da exigência passa a ser o contribuinte. Com efeito, se a lei exige que o contribuinte submeta os rendimentos à tributação, apure o imposto efetivo, considerando todos os rendimentos, a partir das datas referidas não se pode mais exigir da fonte pagadora o imposto.

Penalidades aplicáveis pela não-retenção ou não pagamento do imposto

15. Verificada, antes do prazo para entrega da declaração de ajuste anual, no caso de pessoa física, ou, antes da data prevista para o encerramento do período de apuração em que o rendimento for tributado, seja trimestral, mensal estimado ou anual, no caso de pessoa jurídica, a não-retenção ou recolhimento do imposto, ou recolhimento do imposto após o prazo sem o acréscimo devido, fica a fonte pagadora, conforme o caso, sujeita ao pagamento do imposto, dos juros de mora e da multa de ofício estabelecida nos incisos I e II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996 (art. 957 do RIR/1999, conforme previsto no art. 9º da Lei nº 10.426, de 24 de abril de 2002, verbis:

(...).



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13805.006963/97-72  
Acórdão nº. : 104-21.332

16. Após o prazo final fixado para a entrega da declaração, no caso de pessoa física, ou, após a data prevista para o encerramento do período de apuração em que o rendimento for tributado, seja trimestral, mensal estimado ou anual, no caso de pessoa jurídica, a responsabilidade pelo pagamento do imposto passa a ser do contribuinte. Assim, conforme previsto no art. 957 do RIR/1999 e no art. 9ª da Lei nº 10.426, de 2002, constatando-se que o contribuinte:

a) não submeteu o rendimento à tributação, ser-lhe-ão exigidos o imposto suplementar, os juros de mora e a multa de ofício, e, da fonte pagadora, a multa de ofício e os juros de mora;

b) submeteu o rendimento à tributação, serão exigidos da fonte pagadora a multa de ofício e os juros de mora.”

As decisões prolatadas pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, tem-se manifestado, sistematicamente, no mesmo sentido, conforme se constata nas decisões abaixo:

**Acórdão CSRF 01-03.661 – DOU 22/04/03:**

“IRF - ANTECIPAÇÃO DO DEVIDO NA DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL - FALTA DE RETENÇÃO - RESPONSABILIDADE DA FONTE PAGADORA - Constatada pelo Fisco a ausência de retenção do Imposto de Renda na Fonte, a título de antecipação do imposto devido na Declaração de Ajuste Anual, após o término do ano-calendário, incabível a constituição do crédito tributário mediante o lançamento de Imposto de Renda na Fonte na pessoa jurídica pagadora dos rendimentos. O lançamento a título de imposto de renda, se for o caso, deverá ser efetuado em nome do contribuinte, o beneficiário do rendimento.”

**Acórdão CSRF 01-04.565 - DOU 12/08/03:**

“IRF - RESPONSABILIDADE - Nas hipóteses de falta de retenção e recolhimento do IR Fonte como antecipação do devido no ajuste anual da pessoa jurídica, o tributo só pode ser exigido da fonte até o fim do ano base, cabendo a partir daí a exigência na pessoa física beneficiária, eleita pela lei



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13805.006963/97-72  
Acórdão nº. : 104-21.332

como contribuinte e que deveria incluir os rendimentos em sua declaração, (Dec. Lei 5.844/43 arts. 76, 77 e 103, Lei n 8.383/91 arts. 8º, 11, 13, § único e 15 inc. II).”

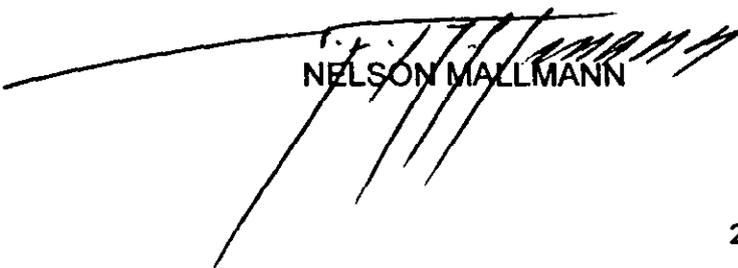
**Acórdão CSRF 01-03.775 - DOU 04/07/03:**

“IRF - ANTECIPAÇÃO DO DEVIDO NA DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL - FALTA DE RETENÇÃO - RESPONSABILIDADE DA FONTE PAGADORA - Constatada pelo Fisco a ausência de retenção do Imposto de Renda na Fonte, a título de antecipação do imposto devido na Declaração de Ajuste Anual, após o término do ano-calendário, incabível a constituição do crédito tributário mediante o lançamento de Imposto de Renda na Fonte na pessoa jurídica pagadora dos rendimentos. O lançamento, a título de imposto de renda se for o caso, deverá ser efetuado em nome dos contribuintes, beneficiários, sobretudo se, sendo estes diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, os benefícios resultaram de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos (CTN, artigos 135, 137, I e II, e 14).”

Assim sendo, não se justifica, no entendimento deste relator, a manutenção da decisão da autoridade lançadora de exigir da fonte pagadora o imposto de renda na fonte, que representa simples antecipação do tributo devido pelas pessoas físicas envolvidas no caso em questão, quando a ação fiscal ocorrer depois de encerrado o período de apuração em que o rendimento deveria ser tributado.

Em razão de todo o exposto e por ser de justiça, voto no sentido de DAR provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 26 de janeiro de 2006

  
NELSON MALLMANN