



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEXTA CÂMARA

Processo nº. : 13884.000132/99-16  
Recurso nº. : 119.883  
Matéria : IRPF – Ex.: 1997  
Recorrente : MAURÍCIO BIELLA DE SOUZA VALLE  
Recorrida : DRJ em CAMPINAS – SP  
Sessão de : 26 DE JANEIRO DE 2000  
Acórdão nº. : 106-11.116

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

IRPF – MULTA DE OFÍCIO - Concretizada a hipótese legal de incidência da penalidade (declaração inexata, Lei nº 9.430/96, art. 44, I) não cabe a autoridade lançadora senão cominá-la ao contribuinte, em atenção ao princípio da responsabilidade objetiva inserto no art. 136 do CTN.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por MAURÍCIO BIELLA DE SOUZA VALLE.

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 Wilfrido Augusto Marques (Relator) e Sueli Efigênia Mendes de Britto. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Luiz Fernando Oliveira de Moraes.

DIMAS RODRIGUES DE OLIVEIRA  
PRESIDENTE

LUIZ FERNANDO OLIVEIRA DE MORAES  
RELATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 17 MAI 2000

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros THAISA JANSEN PEREIRA, RICARDO BAPTISTA CARNEIRO LEÃO e ROSANI ROMANO ROSA DE JESUS CARDOZO. Ausente o Conselheiro ROMEU BUENO DE CAMARGO.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 13884.000132/99-16  
Acórdão nº. : 106-11.116

Recurso nº. : 119.883  
Recorrente : MAURÍCIO BIELLA DE SOUZA VALLE

**RELATÓRIO**

Consoante notícia o auto de fls. 01/06, o contribuinte deixou de incluir como rendimentos tributáveis aqueles percebidos de pessoa jurídica (Centro Técnico Aeroespacial – CTA) a título de gratificações atrasadas (GATA e GDAA).

Em análise aos argumentos colacionados pelo contribuinte em sua peça impugnatória a autoridade julgadora manteve subsistente a ação fiscal, ao entendimento de que *"a incorreta informação prestada pela fonte pagadora não exime o contribuinte da obrigação de tributar, na declaração de ajuste anual, rendimentos para os quais não houver expressa previsão legal de isenção, não-incidência ou tributação exclusiva na fonte"* (excerto da ementa – fl. 84).

Irresignado, o contribuinte interpõe recurso voluntário a este Conselho de Contribuintes requerendo a reforma da decisão recorrida. Após relato dos fatos que ensejaram a ação fiscal, o contribuinte explicitou que por ocasião do pagamento das gratificações atrasadas a fonte pagadora indicou-as como rendimentos não tributáveis (fl. 64), seguindo a orientação da Secretaria de Recursos Humanos do MARE (rubrica 00063, fl. 69), não tendo as mesmas sido incluídas nos comprovantes de rendimentos pagos e retenção do imposto de renda na fonte (fl. 55). Por conseguinte, os servidores contribuintes lançaram os valores correspondentes no quadro relativo aos Rendimentos Isentos e não Tributáveis.

Em preliminar, o Recorrente argüiu a presença de nulidades de pleno direito aventadas na Impugnação e que não foram analisadas pela Delegacia Regional de Julgamento de Campinas/SP, asseverando que *"...foram argüidas na impugnação preliminares de nulidade com respaldo na incompetência da autoridade que intimou o ora recorrente, e também na omissão de informação*



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 13884.000132/99-16  
Acórdão nº. : 106-11.116

*do expediente administrativo instaurado com relação a fonte pagadora, sendo que tais nulidades não foram analisadas pela autoridade "a quo" (...) Assim, com a devida vénia, entende o Recorrente que por tal lapso, imperdoável juridicamente, tal decisão deve ser considerada nula." (fl. 97).*

No mérito, asseverou que o CTA deveria figurar como sujeito passivo no procedimento, já que havia reconhecido o erro de lançamento da rubrica e a equivocada informação a seus servidores de que os rendimentos pagos deveriam ser considerados como não-tributáveis.

Ainda no tocante a sua ilegitimidade passiva, aduz que os artigos 796, 891 e 919 do RIR/94 atribuíram à fonte pagadora a responsabilidade pelo recolhimento do Imposto de Renda, persistindo essa responsabilidade mesmo quando não haja retido o imposto, asseverando que "...O comando *insculpido* no artigo 891 do Regulamento de Imposto de Renda, deixa claro que deixando a fonte de reter o imposto na fonte, a responsabilidade passa a ser sua (...) De outro lado, o artigo 796 do mesmo diploma, esclarece como deve ser feita a assunção do ônus do imposto, que deveria ser retido na fonte. Ora, não quer dizer tal comando, que é uma opção da fonte assumir ou não o ônus do tributo (...). Assim, numa interpretação finalística das normas legais, chega-se a conclusão inarredável da responsabilidade da fonte pagadora, devendo a mesma figurar no polo passivo da presente obrigação tributária (...)" (fls. 101/102).

Indica, ainda, que é irrelevante a natureza jurídica do empregador, argumentando que o fato da fonte pagadora ser um Órgão Público não a exime de suas responsabilidades fiscais.

Quanto à multa imposta, argüi a sua excessividade, uma vez que sendo o CTA e o MARE os responsáveis pelo não recolhimento do tributo, tendo estes Órgãos reconhecido sua culpa, não se pode penalizar o contribuinte "*por ter agido conforme sua orientação, sob pena de praticar-se a mais alta e inquestionável INJUSTIÇA*" (fl. 111).

É o Relatório.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 13884.000132/99-16  
Acórdão nº. : 106-11.116

**VOTO VENCIDO**

Conselheiro WILFRIDO AUGUSTO MARQUES, Relator

O recurso é tempestivo, na conformidade do prazo estabelecido pelo artigo 33 do Decreto n. 70.235 de 06 de março de 1972, tendo sido interposto por parte legítima.

Quanto ao depósito prévio, foi deferida liminar no Mandado de Segurança nº 1999.61.03.001773-4 para que o recurso voluntário fosse recebido independentemente do depósito de 30% da exigência fiscal (fl. 121/127). Cumpridos os pressupostos de admissibilidade, tomo conhecimento do recurso.

Não se mostra juridicamente plausível a linha de argumentação esposada pelo contribuinte em sua preliminar.

Inicialmente, após análise da Impugnação de fls. 47/52 não vislumbro tenha o contribuinte alegado a incompetência da autoridade autuante, nem tampouco tenha aduzido questão relativa à omissão de informação do expediente administrativo instaurado com relação a fonte pagadora. Deste modo, não há qualquer omissão na decisão proferida pela DRJ que possa implicar em nulidade da mesma.

Não obstante, analisando as matérias postas pelo contribuinte, enquanto responsável pela instrução dos processos administrativos, ao técnico do tesouro nacional era dado solicitar informações relativas à ação fiscal, não havendo que se cogitar de nulidade nem tampouco de prejuízo, *in casu*.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 13884.000132/99-16  
Acórdão nº. : 106-11.116

De qualquer modo, tem-se que o ato processual de formalização da exigência tributária foi efetivado por agente competente, qual seja, auditor fiscal do tesouro nacional.

Prosseguindo, quanto ao mérito, entendo que não se cogita nestes autos de ilegitimidade do sujeito passivo, já que a discussão nos autos cinge-se ao valor do imposto de renda devido na declaração de ajuste anual, estando correto o lançamento feito em nome do beneficiário do rendimento.

Não obstante, quanto ao lançamento fiscal propriamente dito, passo a tecer as considerações deduzidas nos itens a seguir.

A partir dos artigos 796, 891 e 919 do RIR/94 extrai-se que, na qualidade de responsável, a pessoa jurídica pagadora dos rendimentos é o sujeito passivo do imposto de renda incidente na fonte, estando obrigada a recolher o valor do imposto devido **independentemente de ter feito a retenção**.

Assim, a partir da letra da lei tem-se que **quando o imposto não for retido ou em assumindo a fonte o seu ônus, caberá à fonte pagadora, na qualidade de contribuinte, efetuar o pagamento do imposto**.

Nestes autos, visualiza-se à evidência ter sido a fonte pagadora a autora da infração à legislação tributária, cabendo-lhe, portanto, a responsabilidade pelo pagamento do imposto.

Não se faz pertinente atribuir à declaração de ajuste anual o caráter de saneamento de situações irregulares ou infrações, praticadas ao longo do exercício pela fonte pagadora que deixou de reter o imposto. De qualquer modo, por força do artigo 9º, inciso IV, §1º do CTN, é atribuída responsabilidade tributária às pessoas jurídicas de Direito Público e Privado, ao que a postergação no pagamento do imposto pela fonte pagadora implica em violação à legislação tributária, em patente prejuízo aos cofres públicos.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 13884.000132/99-16  
Acórdão nº. : 106-11.116

Nestes autos, têm-se elementos abundantes no sentido do reconhecimento da infração pela fonte pagadora, logo, cabia-lhe reajustar a base de cálculo do imposto, entregando aos funcionários novo "demonstrativo de rendimentos pagos e imposto de renda retido na fonte", munidos do qual seria-lhes possível pleitear a redução do imposto, ainda sob o abrigo do instituto da denúncia espontânea (art. 138, C.T.N.).

Ao efetuar o pagamento das gratificações aos funcionários sem a retenção do imposto, tem-se que a fonte pagadora, ainda que tacitamente, assumiu o ônus tributário quanto à exação em comento.

Desta feita, em momento posterior, cabia-lhe considerar o rendimento pago como líquido, reajustar a base de cálculo e providenciar o recolhimento do imposto devido. Somente se desoneraria caso comprovasse ter o beneficiário tributado o rendimento em sua declaração, consoante orientação esposada no Parecer Normativo COSIT n. 01, de 08/08/95, abaixo transscrito:

"(...)

10. A única situação em que a fonte pagadora se eximiria da responsabilidade de retenção e recolhimento do imposto seria quando ficasse comprovado que o beneficiário já houvesse incluído o rendimento em sua declaração, conforme previsto no parágrafo único do art. 919 do RIR".

*In casu*, o contribuinte declarou o rendimento auferido como não tributável, na esteira da orientação da fonte pagadora, não o tendo tributado, razão pela qual não se cogita da aplicação do parágrafo único do art. 919 do RIR.

Em conclusão, repto insubsistente o lançamento, em vista à violação ao princípio da legalidade, já que: (i) não há amparo legal à tributação anual dos rendimentos oriundos do trabalho assalariado, já que a incidência do imposto ocorre no momento da percepção dos rendimentos, não cabendo à autoridade lançadora criar exceção não prevista na legislação de regência (Lei n. 7713/88); (ii) restaram descumpridas as orientações constantes dos arts. 891 e 919 do RIR/94;

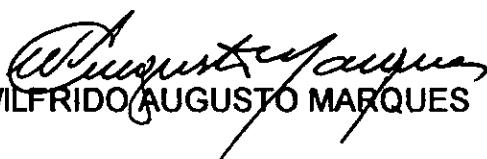
**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 13884.000132/99-16  
Acórdão nº. : 106-11.116

(iii) não se faz plausível corroborar com a postergação no pagamento do imposto realizada pela fonte pagadora, pois esta deveria tê-lo recolhido até o último dia útil do mês seguinte ao da retenção; (iv) o princípio constitucional da isonomia (CF/88, art. 150, inciso II) foi violado na espécie pois todos os demais contribuintes estão sujeitos ao regime, obrigatório, de pagamento do imposto no momento da percepção dos rendimentos; (v) o lançamento de ofício, sujeitando o contribuinte à multa de 75%, implicou em penalização daquele que, a princípio, não foi o autor da infração tributária.

Ante o exposto, conheço do recurso e dou-lhe provimento a fim de cancelar o lançamento formalizado nestes autos.

Sala das Sessões - DF, em 26 de janeiro de 2000

  
WILFRIDO AUGUSTO MARQUES

**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE**

Processo nº. : 13884.000132/99-16  
Acórdão nº. : 106-11.116

**VOTO VENCEDOR**

Conselheiro LUIZ FERNANDO OLIVEIRA DE MORAES, Relator Designado

Discordo *permissa venia* da ilustrada Relatora que adota, quanto ao mérito da lide, a tese de ilegitimidade do sujeito passivo, firme no entendimento de que o crédito tributário somente poderia ser exigido da fonte pagadora.

Alinho-me entre os que perfilham a tese de que eventual omissão da fonte pagadora no recolhimento de imposto de renda não afasta a responsabilidade do beneficiário dos respectivos rendimentos.

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

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

Atento ao comando legal de hierarquia superior, a legislação ordinária do imposto de renda contempla tanto hipóteses de responsabilidade exclusiva da fonte pagadora, como de responsabilidade compartida com o contribuinte. Em sendo o fato gerador a disponibilidade de rendimentos decorrentes do trabalho assalariado, espécie dos autos, não se exime o contribuinte de responsabilidade, pois, a teor do art. 8º da Lei nº 8.383, de 1991, o *valor do imposto retido na fonte durante o ano-base* será considerado *redução do apurado na*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 13884.000132/99-16  
Acórdão nº. : 106-11.116

declaração de rendimentos e a exceção especificamente conferida ao décimo terceiro salário confirma o caráter de regra geral daquele tratamento tributário.

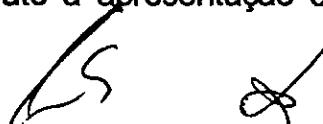
A disposição transcrita é de clareza meridiana e vem merecendo a interpretação uniforme e reiterada da jurisprudência administrativa: a obrigação do contribuinte é de apurar, na declaração própria, o imposto sobre a totalidade dos rendimentos tributáveis recebidos, não servindo a falta de retenção na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

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

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

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

A interpretação dessa disposição que se me afigura mais condizente com a sistemática do imposto de renda é a seguinte: a) até a apresentação da



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 13884.000132/99-16  
Acórdão nº. : 106-11.116

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

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

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

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



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 13884.000132/99-16  
Acórdão nº. : 106-11.116

dilapidação de recursos públicos é tipificada como crime, porque sempre estarão presentes o conluio célebre e o favorecimento ilícito.

Tampouco pode se eximir o Recorrente do pagamento da multa de ofício e demais acessórios legais. Sua argumentação, a propósito do tema, é de *lege ferenda* e não resiste ao princípio da responsabilidade objetiva inserto no art. 136 do CTN. Concretizada a hipótese legal de incidência da penalidade (declaração inexata, Lei nº 9.430/96, art. 44, I) não cabe a autoridade lançadora senão cominá-la ao contribuinte.

De resto, como vimos anteriormente, não há como se dissociar a responsabilidade da fonte pagadora e a do beneficiário dos rendimentos, mesmo porque o alegado erro quanto à natureza tributável das gratificações atingidas pelo auto de infração não pode ser creditado ao emaranhado das leis tributárias, por se tratar de um erro grosseiro, fruto de uma sucessão de falhas e desentendimentos burocráticos, facilmente perceptível por um servidor federal graduado como o Recorrente.

Tais as razões, voto por rejeitar a preliminar de nulidade processual para, no mérito, negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 26 de janeiro de 2000

LUIZ FERNANDO OLIVEIRA DE MORAES