



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEXTA CÂMARA

Processo nº. : 13884.001661/98-00  
Recurso nº. : 118.610  
Matéria : IRPF – EX.: 1997  
Recorrente : TIKARA ISHIKAWA  
Recorrida : DRJ em CAMPINAS - SP  
Sessão de : 10 DE JUNHO DE 1999  
Acórdão nº. : 106-10.865

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL – NULIDADE POR CERCEAMENTO DE DIREITO DE DEFESA NÃO OCORRIDA - O Recorrente apresentou declaração de ajuste dela fazendo constar como isentos rendimentos tributáveis. A autoridade lançadora procedeu à revisão interna da declaração, como lhe facultava o art. 883 do RIR/94 (art. 835 do RIR/99) e, a partir daí, procedeu à lavratura do auto de infração, tudo em estrita observância da lei.

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

IRPF – 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 TIKARA ISHIKAWA.

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. Vencida a Conselheira Sueli Efigênia Mendes de Britto (Relatora). Designado para redigir o voto vencedor, o Conselheiro Luiz Fernando Oliveira de Moraes.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 13884.001661/98-00  
Acórdão nº. : 106-10.865

  
**DIMAS RODRIGUES DE OLIVEIRA**  
**PRÉSIDENTE**

  
**LUIZ FERNANDO OLIVEIRA DE MORAES**  
**RELATOR DESIGNADO**

FORMALIZADO EM: 29 OUT 1999

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros THAISA JANSEN PEREIRA, ROMEU BUENO DE CAMARGO e RICARDO BAPTISTA CARNEIRO LEÃO. Ausentes, o Conselheiro WILFRIDO AUGUSTO MARQUE e, justificadamente, a Conselheira ROSANI ROMANO ROSA DE JESUS CARDOZO.

dpb

**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 13884.001661/98-00  
Acórdão nº. : 106-10.865

Recurso nº. : 118.610  
Recorrente : TIKARA ISHIKAWA

**RELATÓRIO**

TIKARA ISHIKAWA, já qualificado nos autos, inconformado com a decisão do Delegado da Receita Federal de Julgamento de Campinas, apresenta recurso objetivando a reforma da mesma.

Nos termos do Auto de Infração e seus anexos de fls. 1/6, exige-se do contribuinte um crédito tributário total R\$ 11.832,87, decorrente de infração à legislação do imposto de renda, relativo ao exercício de 1997, ano-calendário 1996, por não ter oferecido à tributação na declaração de ajuste anual, rendimentos do trabalho com vínculo empregatício recebidos acumuladamente do CTA - Centro Técnico Aeroespacial, a título de gratificações de atividade técnica administrativa (GATA) e de desempenho e apoio administrativo (GDAA).

Às fls. 7/34, foram juntados documentos que respaldam o procedimento fiscal.

Tempestivamente, o contribuinte apresentou a impugnação de fls. 38/58, instruída pelos documentos anexados às fls.59/74. Seus argumentos podem assim serem resumidos:

**PRELIMINARES.**

a) o auto de infração é nulo de pleno direito por ter sido praticado por servidor sem competência para tal, dado que a intimação que deu início ao procedimento fiscal, impondo exigências outras ao contribuinte, foi efetuada por

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

Processo nº. : 13884.001661/98-00  
Acórdão nº. : 106-10.865

Técnico do Tesouro Nacional - TTN;

b) insanável vício de forma acarreta a ineficácia jurídico-administrativa do auto de infração, impondo-se sua nulidade, nos termos do art. 59, do Decreto 72.235/72;

c) invocando o art. 50, XXXIII e XXXIX da CF, alega cerceamento de direito de defesa, com exclusão da espontaneidade, por entender que, antes da intimação, todos os contribuintes na mesma situação deveriam ter tomado conhecimento dos fatos em discussão;

d) não foi respeitado o artigo 150 da CF, que define o princípio da isonomia, ao impor tratamento igual a todos os contribuintes que se encontrem em situação equivalente;

e) a carga tributária ora exigida se revela excessivamente alta, pela aplicação da tabela progressiva do imposto de renda, o que só ocorre por responsabilidade da Administração Pública, pelo atraso nos pagamentos das gratificações. Julga ainda ter havido a prescrição da cobrança, por se referirem ao exercício de 1989;

f) por fim, é de se lembrar que os rendimentos recebidos acumuladamente, de que trata o artigo 12, da Lei 7713/88, são decorrentes, sempre, de ação judicial, que não ocorreu no presente caso, pois os pagamentos foram feitos via administrativa

Quanto ao mérito, alegou

a) os valores teriam sido decorrentes do recebimento cumulado

**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 13884.001661/98-00  
Acórdão nº. : 106-10.865

de gratificações GATA/GDAA, nos contracheques de dezembro/95 e janeiro/96, consideradas como não tributáveis, porque enquadradas na rubrica contábil 00063, pagamentos de Exercícios Anteriores, seguindo orientação emanada da Secretaria de Recursos Humanos do Ministério da Administração e Reforme do Estado (MARE), posteriormente modificada;

b) por ocasião da elaboração e entrega da declaração de rendimentos do exercício de 1997, outro não foi o entendimento da fonte pagadora CTA, ao instruir seus servidores no sentido de incluir ditos rendimentos como isentos e não tributáveis, em face da orientação do MARE, tanto assim que os comprovantes de rendimentos pagos foram emitidos sem a consignação das verbas em questão.

c) em razão de tais fatos, alguns servidores, cômnicos de suas obrigações para com o fisco, se dirigiram à Receita Federal de São José dos Campos quando foram orientados sobre a natureza tributável dos rendimentos recebidos acumuladamente.

d) na seqüência, a fonte pagadora CTA oficiou ao MARE e respectiva Secretaria de Recursos Humanos sobre os critérios utilizados para a liberação de recursos financeiros de pessoal na mencionada rubrica 00063, tendo em conta que a folha de pagamento faz parte do SIAPE/SIAFI, sendo elaborada conjuntamente pelos órgãos supracitados, além da Secretaria do Tesouro Nacional.

e) em face do ocorrido, verifica-se desde logo que o sujeito passivo no presente processo é a fonte pagadora que, sem titubear, reconheceu o equívoco cometido, para o qual também contribuiu o MARE, órgãos aos quais deve ser imputada toda a responsabilidade dos desacertos ocorridos, por conta da tumultuada tramitação burocrática dos pagamentos, que detalhou;

f) o Fisco deveria ter intimado a fonte pagadora para formalizar a exigência do recolhimento do imposto, em atenção ao que dispõe o artigo 891 do RIR/94, em lugar de penalizar o contribuinte, funcionário público sem aumento salarial há três anos e meio.





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

Processo nº. : 13884.001661/98-00  
Acórdão nº. : 106-10.865

g) incabível a aplicação imediata da multa de ofício de 75%, mais juros de mora, já que lhe foi subtraído o benefício da espontaneidade, porque desconhecia os motivos ensejadores da intimação a que não deu causa.

h) existe incoerência no procedimento fiscal, uma vez que informa a inclusão indevida dos rendimentos em discussão como "isentos e não tributáveis", o que não corresponde à verdade, pois muitos contribuintes sequer declararam os valores recebidos.

i) a jurisprudência citada na autuação não pode ter eficácia *erga omnes* e os contribuintes foram indevidamente informados, pela fonte pagadora, quanto à condição de não tributáveis dos rendimentos recebidos.

j) o sujeito passivo da obrigação tributária seria, pois, a fonte pagadora, haja vista entender competir a ela efetuar a retenção e o recolhimento do imposto, na forma dos artigos 791 e 919, do Regulamento do Imposto de Renda de 1994; não tendo a fonte pagadora efetuado a retenção, o rendimento deveria ser considerado líquido, reajustando-se a base de cálculo e atribuindo a ela o ônus do imposto, nos termos do Parecer Normativo CST n. 1/95; nesse sentido, cita jurisprudência do Tribunal Federal de Recursos, Conselho de Contribuintes e Câmara Superior de Recursos Fiscais.

l) sempre agiu com extrema boa fé, até mesmo quando espontaneamente compareceu à agência local da Receita Federal para elucidar dúvidas que somente poderiam ser sanadas por esse Órgão Fiscalizador.

m) o Fisco, ao cobrar do contribuinte o imposto que deveria ter sido retido pela fonte pagadora, valeu-se do meio legal menos dificultoso, já que a cobrança de órgão da administração pública lhe parecia inexeqüível, contrariando o que dispõe o PN CST nº 114, que dispõe: para efeito de retenção do imposto de renda na fonte, é irrelevante a natureza jurídica do empregador.

SAB

**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 13884.001661/98-00  
Acórdão nº. : 106-10.865

A autoridade julgadora de primeira instância manteve a exigência fiscal sob os fundamentos adiante sumariados:

Quanto as preliminares:

- a) o Técnico do Tesouro Nacional é agente do órgão preparador (Decreto nº 70.235/72, art.23), funcionário admitido por concurso e entre suas atribuições se insere a de instruir processos administrativos, que inclui a intimação ao contribuinte para apresentar documentos;
- b) o auto de infração foi lavrado e assinado por dois auditores fiscais;
- c) se a infração estiver claramente demonstrada e apurada dispensa-se a prévia intimação ao contribuinte para prestar esclarecimentos;
- d) se o contribuinte não providenciou a tempo a retificação de sua declaração, para incluir como tributáveis as gratificações percebidas, como fora orientado pela DRF competente, não pode alegar que o auto de infração excluiu sua espontaneidade;
- e) não houve cerceamento do direito de defesa, citando acórdão deste Conselho;
- f) não houve ofensa ao princípio da isonomia, todos os contribuintes que receberam as indigitadas gratificações foram alvo de fiscalização;
- g) não houve aumento do ônus tributário por conta do atraso nos pagamentos, pois desde a época em que as gratificações eram devidas vigora a mesma alíquota do IRPF;
- h) a possibilidade de tributação de rendimentos recebidos acumuladamente apenas em caso de ação judicial, alegada pelo

**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 13884.001661/98-00  
Acórdão nº. : 106-10.865

impugnante, não procede; o art. 12 da Lei nº 7.713/88 apenas autoriza, nessa hipótese, a dedução das despesas judiciais necessárias ao seu recebimento.

No mérito, o julgador singular, após discorrer sobre a legislação de regência e a jurisprudência deste Conselho, concluiu:

- a) a fonte pagadora é substituto legal tributário e é sujeito passivo de relação jurídica distinta daquela em que figura a pessoa física com tal qualidade, em razão do rendimento auferido;
- b) é incabível o reajustamento da base de cálculo e a assunção do imposto pela fonte pagadora, sendo esta pessoa de direito público, em patente afronta ao princípio da legalidade inserto no art. 37 da Constituição;
- c) erro na rubrica de pagamento, atribuível ao MARE, depois alterado, não exime o beneficiário dos rendimentos de responsabilidade, mesmo porque retificado oportunamente perante a fonte pagadora;
- d) diante da alegação de que a orientação equivocada da fonte pagadora induziu o impugnante a erro, razão pela qual não deve responder pela multa de ofício e juros de mora, ressalte-se que a atividade do lançamento é vinculada e obrigatória;
- e) não há incoerência no auto de infração, porque os rendimentos nunca foram declarados isentos e não tributáveis e não há impedimento em que sejam baseados na jurisprudência deste Conselho.

Cientificado desta decisão em 12/11/98 (AR de fl. 91), na guarda do prazo legal, protocolou o recurso de fls. 93/117, acompanhado de cópia da liminar

**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 13884.001661/98-00  
Acórdão nº. : 106-10.865

deferida em mandado de segurança, garantindo-lhe o direito de encaminhar o recurso sem o depósito de garantia de instância (fls. 119/123).

Em sua defesa, renova em parte os argumentos consignados na impugnação, e argumenta, em síntese:

- a) em preliminar, nulidade da decisão da recorrida por não haver apreciado nulidade referente a omissão de informação do expediente administrativo instaurado com relação a fonte pagadora invocada na impugnação;
- b) no mérito, discorrendo sobre a legislação aplicável e citando doutrina e jurisprudência deste Conselho, ilegitimidade passiva, pois a responsabilidade pelo imposto não retido é exclusiva da fonte pagadora;
- c) ainda no mérito, incabíveis as penalidades (multa, juros e correção monetária) porque agiu por expressa determinação de autoridade estatal (MARE e CTA), que o induziu a erro e, no emaranhado de leis tributárias exigir do contribuinte comum o conhecimento de seu inteiro teor é exigir o impossível.

É o relatório.

*SeB*



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 13884.001661/98-00  
Acórdão nº. : 106-10.865

**VOTO VECIDO**

Conselheira SUELI EFIGÊNIA MENDES DE BRITTO, Relatora

O recurso é tempestivo, dele tomo conhecimento.

PRELIMINAR.

NULIDADE DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA, alega o recorrente que a autoridade julgadora "a quo" deixou de apreciar o argumento consignado em seu expediente impugnatório de que : *"a decisão de intimar os servidores (do CTA, entre eles o Recorrente) foi realizada de forma tendenciosa com preterição do direito de defesa, já que, antes da intimação, dever-se-ia proporcionar aos mesmos todos os meios para que viessem a tomar conhecimentos dos fatos, antes da lavratura do auto de intimação que jogou por terra o direito à espontaneidade.*

"

Os fatos, a que alude o recorrente, reportam-se à correspondência pela qual a Receita Federal esclarecia à fonte pagadora que os rendimentos recebidos acumuladamente deveriam ser oferecidos à tributação.

Examinada a decisão referida, verifica-se que tanto no relatório (fl.22), quanto nos fundamentos (fls. 85/86) o julgador singular tomou conhecimento e refutou o argumento, anteriormente copiado, quando discorreu sobre a não existência de cerceamento de defesa no procedimento fiscal. Agindo dessa forma, cumpriu as

*SB*

*SB*

**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 13884.001661/98-00  
Acórdão nº. : 106-10.865

exigências determinadas no art. 31 do Decreto nº 70.235/72, regulador do processo administrativo fiscal e não há o que se falar em cerceamento de defesa.

Rejeitada a preliminar, passo ao MÉRITO.

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

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

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

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

*§ 2º - O imposto será devido à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, sem prejuízo do ajuste estabelecido no art. 93 (Lei nº 8.134/90, art. 2º).*

*“Art.61. No caso de rendimentos recebidos acumuladamente, o imposto incidirá, no mês do recebimento, sobre o total dos rendimentos, inclusive juros e atualização monetária (Lei nº 7.713/88, art.12).”*

**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 13884.001661/98-00  
Acórdão nº. : 106-10.865

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

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

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

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

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

***“Art. 45 – Contribuinte do imposto é o titular da disponibilidade a que se refere o art. 43, sem prejuízo de atribuir a lei essa condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis.***

***Parágrafo único. A lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição***

**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 13884.001661/98-00  
Acórdão nº. : 106-10.865

***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 expresse a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação."(grifei)***

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

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

**2 - QUANTO AO LANÇAMENTO.**

Das normas legais, anteriormente copiadas podemos extrair que:

**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 13884.001661/98-00  
Acórdão nº. : 106-10.865

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

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

Neste caso, embora o contribuinte não tenha pago mensalmente o imposto, irá pagá-lo na declaração de **ajuste** quando o total recebido ultrapassar o limite de isenção anual.

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

Retomando as disposições legais que integram o R.I.R/94.

***“Art. 796. Quando a fonte assumir o ônus do imposto devido pelo beneficiário, a importância paga, creditada, empregada, remetida ou entregue, será considerada líquida, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto, sobre o qual recai o imposto ressalvados os casos a que se referem os arts. 778, parágrafo único, e 786 (Lei nº 4.154/62, art. 5º).”***

***“Art. 891. Quando houver falta ou inexatidão de recolhimento do imposto devido na fonte, será***

**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 13884.001661/98-00  
Acórdão nº. : 106-10.865

***iniciada a ação fiscal, para a exigência do imposto, pela repartição competente, que intimará a fonte ou o procurador a efetuar o recolhimento do imposto devido, com o acréscimo da multa cabível, ou a prestar, no prazo de vinte dias, os esclarecimentos que forem necessários. (Leis nº s 2.862/56, art. 28, e 3.470/58, art. 19)."***

***"Art. 919. A fonte pagadora fica obrigada ao recolhimento do imposto, ainda que não o tenha retido (Decreto-lei nº 5.844/43, art. 103)."***

***Parágrafo único. No caso deste artigo, quando se tratar de imposto devido como antecipação e a fonte pagadora comprovar que o beneficiário já incluiu o rendimento em sua declaração, aplicar-se-á a penalidade prevista no art. 984, além dos juros e multa de mora pelo atraso, calculados sobre o valor do imposto que deveria ter sido retido, sem obrigatoriedade do recolhimento deste. "(grifei)***

Destes ditames legais infere-se que:

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

Na letra "a" temos a regra, de que embora o responsável pelo recolhimento seja a fonte pagadora, o devedor originário, isto é, aquele que tem relação direta com o fato imponible, deverá suportar o ônus do tributo.

Já na letra "b", a exceção a fonte pagadora que normalmente está na posição de sujeito passivo como responsável, continua sendo sujeito passivo, porém, na qualidade de contribuinte.

*gub*

**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 13884.001661/98-00  
Acórdão nº. : 106-10.865

As regras inseridas no art. 796 e 919 , anteriormente copiadas, não dão margem a qualquer dúvida: quando o imposto não for retido ou quando a fonte pagadora assumir o seu ônus QUEM DEVE PAGAR O IMPOSTO É A FONTE PAGADORA , na qualidade de contribuinte.

Aqui, ocorre o que a doutrina define como sujeição passiva por substituição, que no dizer de Rubens Gomes de Souza , em sua obra "Compêndio de Legislação Tributária", 3ª. Edição, pág. 72, tem lugar, quando, *"em virtude de disposição expressa de lei, a obrigação tributária surge desde logo contra uma pessoa diferente daquela que esteja em relação econômica com o ato, fato ou negócio tributado: nesse caso é a própria lei que substitui o sujeito passivo direto por outro indireto"*. Dessa maneira, o responsável pelo recolhimento não é a pessoa que tira a vantagem econômica do ato, fato ou negócio tributado, embora seja esta quem efetivamente suporta o ônus do encargo.

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

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

*3/3.3 : "Com efeito: dispõe o art. 121 do CTN que o sujeito passivo se diz "contribuinte" quando tenha relação pessoal e direta com o fato*

*JMB*  


**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 13884.001661/98-00  
Acórdão nº. : 106-10.865

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

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

Aliás, levando-se em conta que o imposto recolhido passa a integrar a receita tributária da União, que tem por objetivo custear a prestação de serviços públicos e a execução de obras em benefício da sociedade brasileira, admitir-se que ele seja recolhido, apenas, no momento da declaração de rendimentos implica em autorizar a postergação do pagamento de tributo, concordar com infração cometida e com, o conseqüente, prejuízo aos cofres públicos.

Por esse motivo é que as normas inseridas nos artigos 796, 891 e 919, do RIR/94, anteriormente copiados, são incisivas ao determinar que: **CONSTATADA A AUSÊNCIA DE RETENÇÃO DE IMPOSTO NA FONTE A AÇÃO FISCAL DEVERÁ SER CONTRA A FONTE PAGADORA.**

Como a fonte pagadora não pode alegar desconhecimento da lei (art.3º do Decreto – lei nº 4.657/42 –Lei de Introdução ao Código Civil) e, sendo ela, no caso, parte integrante do quadro organizacional da UNIÃO, de pronto, devo descartar a

**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 13884.001661/98-00  
Acórdão nº. : 106-10.865

hipótese de que seus administradores tiveram a intenção de burlar a lei, por ser no mínimo absurda, já que estariam causando prejuízo aos cofres públicos da própria pessoa jurídica de Direito Público a quem cabe **privativamente** instituir e fiscalizar o imposto de renda (C.F art. 153, inciso III).

E, lembrando que, para efeito de retenção do imposto de renda na fonte, as obrigações e responsabilidades tributárias são as mesmas para as pessoas jurídicas de Direito Público ou Privado (C.T. N., art. 9º, inciso IV , § 1º).

Resta, apenas, uma possibilidade legal para ser examinada a de que a **FONTE PAGADORA ASSUMIU O ÔNUS DE PAGAR O TRIBUTO** (art.796 do RIR/94).

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

No caso sob enfoque, pode-se afirmar que, ao pagar os rendimentos sem a retenção do imposto de renda, a fonte pagadora **TACITAMENTE ASSUMIU O PAGAMENTO DO IMPOSTO**.

Ao proceder dessa forma cabia-lhe tomar as providências determinadas na lei: considerar o rendimento pago como líquido, reajustar a base de cálculo e providenciar o recolhimento do imposto devido.

Ela só se eximiria dessa obrigação se conseguisse provar que o beneficiário incluiu o rendimento em sua declaração. Possibilidade esta, consignada no parágrafo único do art. 919 RIR/94 e confirmada pela Secretaria da Receita Federal,

SAB

**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 13884.001661/98-00  
Acórdão nº. : 106-10.865

por intermédio da Coordenação do Sistema de Tributação, quando publicou o Parecer Normativo COSIT nº 1, de 08/08/95, que assim preleciona:

**“8.2 – Assim, ao criar a obrigação de a fonte pagadora recolher o imposto devido na fonte, ainda que não o tenha retido, o legislador, no livre exercício da atividade legislativa, atribuiu à fonte pagadora a condição de responsável substituto, de quem passa a exigir o imposto em lugar do seu natural devedor: o beneficiário do rendimento. O contribuinte neste caso é mero beneficiário, devendo suportar o ônus tributário, mas para ele a lei não cria obrigação de pagar o imposto.**

9. À luz desses comandos legais, pode-se afirmar que, caso a fonte pagadora não efetue a retenção do imposto a que está obrigada, o rendimento será considerado líquido, devendo ser efetuado o reajustamento da base de cálculo (item 8), assumindo a fonte pagadora o ônus do imposto. Nesse caso, a fonte pagadora deverá fornecer ao beneficiário o informe de rendimentos ou evidencie o valor reajustado e imposto correspondente.

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

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

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

**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 13884.001661/98-00  
Acórdão nº. : 106-10.865

*específica pela infração cometida, o juro e a multa pelo atraso no recolhimento do imposto " SEM O RECOLHIMENTO DESTE".*

O fato de o beneficiário ter declarado o rendimento auferido como **não tributável**, obedecendo a informação registrada em seu "Comprovante de Rendimentos" e a correspondência anexada às fls.133, não caracteriza a hipótese prevista no parágrafo único do art. 919 do RIR/94, porque ele tem por fundamento a **espontaneidade do contribuinte** em tributar os rendimentos e pagar o respectivo imposto na declaração de ajuste anual.

Assim sendo, no caso aqui discutido, é inaplicável a regra do indicado dispositivo, porque o contribuinte **NÃO OFERECEU OS RENDIMENTOS A TRIBUTAÇÃO NA DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL.**

Repito, a incidência do imposto de renda ocorre no momento da percepção do rendimento. Esta é a regra legal, não cabendo a autoridade lançadora, que tem atividade obrigatória e vinculada, criar exceção não prevista na Lei nº 7.713/88 ou nos respectivos diplomas legais que foram alterando a sua redação.

Há, ainda, nos autos um outro fato digno de registro, as correspondências juntadas às fls. 112/127, com a finalidade de justificar o procedimento fiscal, foram feitas em datas posteriores a da entrega da Declaração de Ajuste Anual do exercício de 1997, isso indica que a autoridade lançadora procurou adotar o caminho mais fácil para regularizar uma situação que, desde seu início ( data do fato gerador), agrediu a legislação tributária em vigor.

SJB



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 13884.001661/98-00  
Acórdão nº. : 106-10.865

Se o contribuinte errou quando deixou de oferecer a tributação, na Declaração de Ajuste Anual exercício 1997, os rendimentos recebidos acumuladamente no mês de dezembro/96, também, a autoridade lançadora não acertou ao formalizar o lançamento, pois deixou de observar o princípio constitucional da LEGALIDADE pelas seguintes razões: a) não há amparo legal para a tributação ANUAL dos rendimentos recebidos acumuladamente; b) deixou de cumprir as determinações inseridas nos artigos 891 e 919 do RIR/94; c) o lançamento, na forma que foi feito, homologou a comprovada postergação do recolhimento do imposto que, pela lei vigente, deveria ter sido recolhido até o último dia útil de janeiro de 1997, e não 30/04/97 (data registrada no demonstrativo de multa e juros de mora às fls.106); d) feriu o princípio de ISONOMIA (inciso II do art. 150 da C.F/88), já que todos os demais contribuintes estão sujeitos ao regime, obrigatório, de pagar o imposto de renda no momento da percepção dos rendimentos.

Como se não bastasse tudo isso, ao efetuar o lançamento de ofício sujeitou o contribuinte a multa de 75%, penalizando quem, a princípio, não foi o autor da infração as normas tributárias vigentes.

Isto posto, **VOTO** no sentido de rejeitar a preliminar argüida pelo recorrente, para, no mérito dar provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 10 de junho de 1999

  
SUELI EEFIGÊNIA MENDES DE BRITTO

**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 13884.001661/98-00  
Acórdão nº. : 106-10.865

**VOTO VENCEDOR**

Conselheiro LUIZ FERNANDO OLIVEIRA DE MORAES, Relator

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 compartilhada com o contribuinte. Em sendo o fato gerador a disponibilidade de rendimentos decorrentes do trabalho assalariado, espécie dos autos, não se exime o contribuinte de responsabilidade, pois, a teor do art. 8º da Lei nº 8.383, de 1991, o *valor do imposto retido na fonte durante o ano-base será considerado redução do apurado na*



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 13884.001661/98-00  
Acórdão nº. : 106-10.865

*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 auferem rendimentos tributáveis, seja por incidência na fonte, seja por serem submetidos à tributação na declaração.*

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

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

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



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

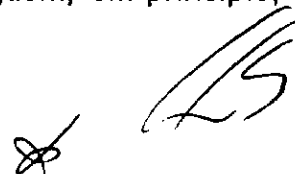
Processo nº. : 13884.001661/98-00  
Acórdão nº. : 106-10.865

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 compartilhada: por ambos, pois vedar-se a exigência do imposto, bem assim das penalidades cabíveis, de um ou de outro, resultaria em considerar que tanto a falta de retenção na fonte, como a omissão dos rendimentos tributáveis na declaração, são meras faculdades e não obrigações legais de cada um dos sujeitos passivos.

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

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

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



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 13884.001661/98-00  
Acórdão nº. : 106-10.865

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

Tampouco pode se eximir o Recorrente do pagamento da multa de ofício. 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 10 de junho de 1999

  
LUIZ FERNANDO OLIVEIRA DE MORAES