



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº. : 13884.003339/99-61
Recurso nº. : 121.199
Matéria: : IRPF - EX.: 1997
Recorrente : MANOEL MIGUEL DE MATOS
Recorrida : DRJ em CAMPINAS - SP
Sessão de : 15 DE MARÇO DE 2000
Acórdão nº. : 106-11.196

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 MANOEL MIGUEL DE MATOS.

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 Sueli Efigênia Mendes de Britto e Wilfrido Augusto Marques.


DIMAS RODRIGUES DE OLIVEIRA
PRESIDENTE


LUIZ FERNANDO OLIVEIRA DE MORAES
RELATOR

FORMALIZADO EM: 18 ABR 2000

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 13884.003339/99-61
Acórdão nº. : 106-11.196

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



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 13884.003339/99-61
Acórdão nº. : 106-11.196

Recurso nº. : 121.199
Recorrente : MANOEL MIGUEL DE MATOS

RELATÓRIO

MANOEL MIGUEL DE MATOS, já qualificado nos autos, responde por auto de infração à legislação do imposto de renda, relativo ao exercício de 1997, ano-calendário 1996, em razão de 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).

A impugnação do autuado centrou-se na responsabilidade exclusiva da fonte pagadora pelo recolhimento do tributo na qualidade de substituto legal tributário. Preliminares invocadas na impugnação não foram renovadas nesta instância.

O Delegado de Julgamento de Campinas julgou procedente a ação fiscal (fls.80). Com relação às nulidades invocadas, rejeitou-as, sob os fundamentos assim sintetizados:

- 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;



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 13884.003339/99-61
Acórdão nº. : 106-11.196

- 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 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:



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 13884.003339/99-61
Acórdão nº. : 106-11.196

- 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.

Em recurso a este Conselho, acompanhado de depósito de garantia de instância e documentos, o autuado, ademais de renovar em parte os argumentos expendidos na impugnação, alega, em síntese, o seguinte:

- a) 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;



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 13884.003339/99-61
Acórdão nº. : 106-11.196

b) 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.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 13884.003339/99-61
Acórdão nº. : 106-11.196

VOTO

Conselheiro LUIZ FERNANDO OLIVEIRA DE MORAES, Relator

Conheço do recurso, por preenchidas as condições de admissibilidade.

No mérito, 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



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 13884.003339/99-61
Acórdão nº. : 106-11.196

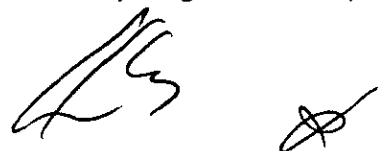
do trabalho assalariado, espécie dos autos, não se exime o contribuinte de responsabilidade, pois, a teor do art. 8º da Lei nº 8.383, de 1991, *o valor do imposto retido na fonte durante o ano-base será considerado redução do apurado na declaração de rendimentos* e a exceção especificamente conferida 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 auferam 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



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 13884.003339/99-61
Acórdão nº. : 106-11.196

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 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



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 13884.003339/99-61
Acórdão nº. : 106-11.196

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 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.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 13884.003339/99-61
Acórdão nº. : 106-11.196

Tampouco pode ser dispensado do pagamento de juros de mora. Mora inquestionavelmente há pois o imposto não foi pago no vencimento, tanto que ensejou o lançamento de ofício.

Tais as razões, voto por negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 15 de março de 2000


LUIZ FERNANDO OLIVEIRA DE MORAES