



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

Processo nº. : 13884.004180/99-19  
Recurso nº. : 131.731  
Matéria : IRPF - EX.: 1997  
Recorrente : LUIZ CLÁUDIO PARDINI  
Recorrida : DRJ em FOZ DO IGUAÇU - PR  
Sessão de : 11 DE SETEMBRO DE 2003  
Acórdão nº. : 102-46.134

IRPF - EX: 1997 - RENDIMENTOS - TRIBUTAÇÃO - RESPONSABILIDADE - A falta de retenção do Imposto de Renda pela fonte pagadora não exonera o beneficiário – pessoa física – da obrigação legal de incluir os correspondentes valores na renda anual tributável.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por LUIZ CLÁUDIO PARDINI.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, pelo de voto de qualidade, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Maria Goretti de Bulhões Carvalho (Relatora), Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira, Ezio Giobatta Bernardinis e Geraldo Mascarenhas Lopes Cançado Diniz. Designado o Conselheiro Naurý Frágoso Tanaka para redigir o voto vencedor.

  
ANTONIO DE FREITAS DUTRA  
PRESIDENTE

  
NAURY FRAGOSO TANAKA  
RELATOR DESIGNADO



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

Processo nº. : 13884.004180/99-19  
Acórdão nº. : 102-46.134

FORMALIZADO EM: 05 DEZ 2003

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros MARIA BEATRIZ ANDRADE DE CARVALHO e JOSÉ OLESKOVICZ.

A handwritten signature in black ink, consisting of a stylized, cursive letter 'A' followed by a horizontal stroke.



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

Processo nº : 13884.004180/99-19  
Acórdão nº : 102-46.134  
Recurso nº : 131.731  
Recorrente : LUIZ CLÁUDIO PARDINI

**RELATÓRIO**

O processo inicia-se com auto de infração às fls 1/6, com os seguintes enquadramentos legais: Rendimento de trabalho com vínculo empregatício recebidos acumuladamente de pessoa jurídica enquadrado nos seguintes artigos: artigo 12 da Lei nº 7.713/88; artigo 1º e 3º da Lei nº 8.134/90; artigo 4º e 5º da Lei nº 8.383/91; artigo 7º da Lei nº 8.981/95 e artigo 1º e 11º da Lei nº 9.250/95.

Documento de fls 7/8, referente a declaração de ajuste anual simplificada – 1997, ano calendário 1996.

Ofício da Receita Federal de São José dos Campos às fls 9, prestando informações acerca dos rendimentos de exercícios passados recebidos acumuladamente, que devem ser oferecidos à tributação pelo beneficiário.

Intimação de fls 10, para o contribuinte prestar informações.

Carta nº 178 enviada pelo Serviço Público Federal – Centro Técnico Aeroespacial às fls 11/12, acusando o recebimento da intimação de fls 10, requerendo que seja estipulado novo prazo para apresentação das informações solicitadas e os reais os motivos ensejadores da intimação.

Em resposta a carta nº 178 de fls 11/12, foi esclarecido pela Delegacia da Receita Federal às fls 13, que o prazo para prestação das informações foi prorrogado por mais 1 mês, ou seja, o prazo vencido em 11/08/1997, foi adiado para o dia 10/09/1997, e que o motivo da intimação é para o esclarecimento acerca da tributação das verbas recebidas acumuladamente desde abril de 1997.



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

Processo nº. : 13884.004180/99-19

Acórdão nº. : 102-46.134

Carta nº 217 enviada pelo Serviço Público Federal – Centro Técnico Aeroespacial às fls 14, solicitando a extensão do prazo e reconhecendo que houve “erro de lançamento por parte da Administração”.

Ofício da Receita Federal de São José dos Campos às fls 15, informando prorrogação do prazo para o dia 30 de setembro de 1997.

Ofício nº 177 enviado pelo Centro Técnico Aeroespacial às fls 16, encaminhando listagem de nomes e disquete.

Ofício nº 178 enviado pelo Centro Técnico Aeroespacial às fls 17, complementando listagem de nomes e disquete.

Ofício nº 184 enviado pelo Centro Técnico Aeroespacial às fls 18, encaminhando outra listagem de nomes e disquete.

Ofício nº 187 enviado pelo Centro Técnico Aeroespacial às fls 19, anexando listagem e disquete.

Ofício nº 203 enviado pelo Centro Técnico Aeroespacial às fls 20, completando as informações solicitadas com a listagem dos últimos nomes e um disquete.

Comprovante de envio de fax às fls 21 enviado ao chefe da DRF de São José dos Campos, com comunicado às fls 22/23.

Ofício nº 009 enviado pelo Departamento de pesquisas e desenvolvimento do Ministério da Aeronáutica às fls 24/26, descrevendo os fatos que dera origem ao processo administrativo fiscal instaurado, seguido de parecer de fls 27/31.

*MC*



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

Processo nº. : 13884.004180/99-19

Acórdão nº. : 102-46.134

Certidão da Divisão de Tributação às fls 32, encaminhando os autos do presente processo à Delegacia da Receita Federal de São José dos Campos.

Intimação às fls 33 para o contribuinte apresentar documentos.

AR – Aviso de Recebimento às fls 34.

Apresentação de documentos pelo contribuinte às fls 35/41.

Termo de constatação às fls 42.

Termo de encerramento da ação fiscal às fls 43.

Certidão da Receita Federal de São José dos Campos às fls 44, encaminhado os autos do presente processo para SASAR.

Intimação para o contribuinte às fls 45.

AR – Aviso de Recebimento às fls 46.

Impugnação do contribuinte às fls 47/65, alegando em síntese que em relação a responsabilidade da fonte pagadora pelo pagamento do tributo não retido na fonte pode-se observar que: “ o Código Tributário Nacional prevê a hipótese de pessoa diversa da do contribuinte vir a ser responsável pelo recolhimento de tributos; nestes casos, o tributo pode nascer diretamente contra o responsável por substituição; há norma complementar específica do imposto de renda que autoriza o legislador a atribuir à fonte pagadora a condição de responsável pelo tributo; o legislador atribuiu efetivamente á fonte pagadora a condição de “ responsável “ passiva tributária do imposto de renda devido por seus funcionários oriundos dos rendimentos que ela lhes paga, o que só pode ocorrer por substituição”. Quanto a tributação da remuneração dos servidores, fica evidenciado, de acordo com os artigos 43 à 45 que a tributação da renda está vinculada ao produto do trabalho. Sendo assim a apuração do trabalho mensal do servidor



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

Processo nº. : 13884.004180/99-19  
Acórdão nº. : 102-46.134

deverá igualmente ser considerado o produto do trabalho do mês obtido pelo servidor para o cálculo do IRRF. Em relação aos juros e multas alega que foi induzido a erro por ato da Administração Pública requerendo então a exclusão dos mesmos.

Documentos às fls 66/69.

Extrato de processo às fls 70.

Termo de juntada de documentos às fls 71.

Decisão nº 1820, de 28 de agosto de 2001 às fls 72/78, com a seguinte ementa:

“Assunto. Imposto sobre a Renda de Pessoa Física IRPF.

Ano-calendário: 1996

Ementa: DIFERENÇA SALARIAL ACUMULADA. INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA.

Versando o lançamento sobre o IRPF decorrente do ajuste anual proveniente da reclassificação para tributável de diferença salarial que fora declarada como isenta, não cabe discutir acerca da responsabilidade sobre eventual retenção na fonte que não ocorreu. O recebimento de diferenças salariais acumuladas materializam fato gerador do imposto de renda no mês do pagamento e se sujeita a acerto por ocasião da declaração de ajuste anual, independentemente de ter ou não ocorrido a retenção pela fonte pagadora.

DIFERENÇA SALARIAL ACUMULADA. MOMENTO DE OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR.

A hipótese de incidência do IRPF consiste na aquisição da disponibilidade econômica de renda, a qual ocorre no momento em que a diferença salarial é paga. Estando, pois, o IRPF sujeito ao regime de caixa, não se acolhe a pretensão do contribuinte de que a



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

Processo nº. : 13884.004180/99-19

Acórdão nº. : 102-46.134

incidência do tributo leve em consideração cada um dos meses em que a diferença se tornou devida.

Lançamento Procedente.

Intimação de fls 79 para o contribuinte efetuar o pagamento do débito ou recorrer da decisão.

Demonstrativo do débito às fls 80.

AR – Aviso de Recebimento às fls 81.

Interposição de Recurso Voluntário do contribuinte com arrolamento de bens para garantia do recurso às fls 82/105, alegando os mesmos fatos e fundamentos expostos em sua peça impugnatória.

Termo de anexação de documentos às fls 106.

Intimação de fls 107 para o contribuinte apresentar em 10 dias o termo de arrolamento, sob pena de negativa de seguimento ao Recurso Voluntário.

Termo de arrolamento de bens anexado pelo contribuinte às fls 108.

AR – Aviso de Recebimento às fls 109.

Extrato de processo às fls 110.

Certidão da Receita Federal de S. J. dos Campos às fls 111, encaminhando os autos do presente processo ao Conselho de Contribuintes competente.

Certidão de fls 112, encaminhando os autos ao 1º Conselho de Contribuinte.

Certidão de recebimento dos autos ao 1º Conselho de Contribuintes em 27/08/2002 às fls 112.



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

Processo nº. : 13884.004180/99-19  
Acórdão nº. : 102-46.134

Despacho de fls 113, redistribuindo o presente processo à Relatora  
Dr<sup>a</sup> Maria Goretti de Bulhões Carvalho.

É o Relatório.

A handwritten signature in black ink, appearing to be the initials 'MG'.



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

Processo nº. : 13884.004180/99-19

Acórdão nº. : 102-46.134

**VOTO VENCIDO**

Conselheira MARIA GORETTI DE BULHÕES CARVALHO, Relatora

O recurso é tempestivo dele tomo conhecimento.

Trata-se o presente recurso de matéria já amplamente discutida neste Conselho, ou seja, gratificações pagas pelo CTA - Centro Técnico Aero - Espacial, órgão do Ministério da Aeronáutica.

A matéria , a meu ver, deve ser analisada sob diversos aspectos a saber:

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 8.38391, 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).



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

Processo nº. : 13884.004180/99-19

Acórdão nº. : 102-46.134

**§ 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).”

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 Federa, 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. 79 – 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 25/10/65, Código Tributário Nacional, que ao tratar da responsabilidade tributária, assim fixou:



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

Processo nº. : 13884.004180/99-19

Acórdão nº. : 102-46.134

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

**Parágrafo único. A lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam.”**

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

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

**I – contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador.**

**II – responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.”**

**“Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste Capítulo, a lei pode atribuir de modo 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)**

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



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

Processo nº. : 13884.004180/99-19

Acórdão nº. : 102-46.134

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:

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 a oportunidade de “aceitar” situações irregulares ou, ainda, de sanear infrações à legislação tributária, praticadas durante o ano-calendário.



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

Processo nº. : 13884.004180/99-19

Acórdão nº. : 102-46.134

Retornando 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 recairá o imposto ressaltados 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 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 acréscimo da multa cabível, ou a prestar, no prazo de vinte dias, os esclarecimentos que forem necessário. (Leis nºs 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 aos 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.



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

Processo nº. : 13884.004180/99-19  
Acórdão nº. : 102-46.134

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**.

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 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 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 Brasileiro de Estudos Tributários – 1975 – Editora Resenha Tributária – páginas 270/ , nos seguintes termos:

*mc*



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

Processo nº : 13884.004180/99-19

Acórdão nº : 102-46.134

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 pessoa e direta com o fato gerador, e “responsável” quando, sem revestir a condição de contribuinte seja obrigado a pagar o tributo por disposição expressa de lei. Ora, a fonte pagadora certamente está no primeiro caso: sua relação pessoal e direta com o fato gerador do imposto de renda consistem em lhe dar causa, ao pagar ao beneficiado o rendimento, ou 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 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.

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, neste caso em



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

Processo nº. : 13884.004180/99-19

Acórdão nº. : 102-46.134

particular, sequer pode afirmar que havia dúvida quanto a incidência do imposto, pois foi informada pelo MARE de que, ao contrário do que informara anteriormente, ou seja, “ que não reteria o Imposto de Renda na Fonte porque tratava-se de remuneração não tributável e que os beneficiários do rendimentos deveriam declará-los na rubrica 63.”

Todavia, posteriormente ao prazo estabelecido para a apresentação da declaração de ajuste, em agosto de 1997, o CTA foi informado pelo MARE de que, ao contrário do que informara anteriormente, as quantias acima citadas, pagas aos funcionários, teriam que ser levadas à tributação, razão pela qual deveriam todos retificar suas declarações de renda e recolher o imposto de renda devido, acrescido de juros, multa e correção monetária. Ainda assim, a Fonte Pagadora não orientou os seus servidores para retificarem as declarações do IRPF/1997.

Cabia-lhe então, tomar as providências necessárias no sentido de reajustar a base de cálculo do imposto, entregando um novo “comprovante de rendimentos pago e imposto de renda retido na fonte” a seus funcionários **para que eles tivessem a oportunidade de retificar a declaração de ajuste anual sob o amparo do benefício da denúncia espontânea (art. 138 do C.T.N.)**.

que caracteriza a infração a legislação tributária, é a não retenção do imposto que sabia ser devido, 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.**



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

Processo nº. : 13884.004180/99-19  
Acórdão nº. : 102-46.134

Excluídas as hipóteses de que os dirigentes do CTA, desconheciam a lei, resta, apenas, uma possibilidade legal a 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.

Dessa obrigação só se eximiria 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, 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.**



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

Processo nº. : 13884.004180/99-19

Acórdão nº. : 102-46.134

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 ar. 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) 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 específica pela infração cometida, **o juros e a multa pelo atraso no recolhimento do imposto “SEM O RECOLHIMENTO DESTES.”**

fato de o beneficiário ter declarado o rendimento auferido como **Não Tributável**, obedecendo a informação registrada em seu “Comprovante de Rendimentos”, não caracteriza a hipótese prevista no parágrafo único do art. 919 do



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

Processo nº. : 13884.004180/99-19  
Acórdão nº. : 102-46.134

RIR/94, porque ele tem por fundamento a **espontaneidade do contribuinte** em tributar os rendimentos e pagar o respectivo imposto na declaração anual.

Assim sendo, no caso aqui discutido, é inaplicável a regra do citado dispositivo, porque o contribuinte **NÃO OFERECIU 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.

Se o contribuinte errou quando deixou de oferecer a tributação os rendimentos recebidos na Declaração de Ajuste Anual, 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 do trabalho assalariado; 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 do mês seguinte ao da retenção; d) feriu o princípio da 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 a quem, **a princípio**, não foi o autor da infração as normas tributárias vigentes.



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

Processo nº. : 13884.004180/99-19  
Acórdão nº. : 102-46.134

Por todo o exposto, o meu **VOTO** é para cancelar o lançamento aqui discutido, para que outro seja feito em perfeita consonância com a legislação tributária vigente.

Sala das Sessões - DF, em 11 de setembro de 2003.

  
MARIA GORETTI DE BULHÕES CARVALHO



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

Processo nº : 13884.004180/99-19  
Acórdão nº : 102-46.134

**VOTO VENCEDOR**

Conselheiro NAURY FRAGOSO TANAKA, Relator Designado

Em que pese a fundamentação contida no voto da ilustre Conselheira Relatora para o entendimento de que a Autoridade Fiscal cometeu erro de identificação do sujeito passivo ao exigir o tributo desta pessoa física, quando este seria devido pela fonte pagadora, posição que tem adeptos em outras Câmaras deste Conselho de Contribuintes e, como indicado no voto, também no STJ, dela divirjo pelos motivos e fundamentos que, a seguir, exteriorizo.

A questão reside na identificação de qual pessoa deve situar-se no pólo negativo da relação jurídica tributária decorrente da percepção de rendimentos que não sofreram a retenção pela fonte pagadora, nem foram declarados pela pessoa física beneficiária. Ou seja, se o tributo deverá ser cobrado, apenas, da própria fonte pagadora ou se a obrigação tributária também pode ou deve ser exigida da pessoa física beneficiária.

Regra geral, o sujeito passivo dessa obrigação é o contribuinte, pessoa que detém relação direta com o respectivo fato gerador, como definido no artigo 121, I, do CTN; no entanto, a lei pode atribuir esse dever a terceiro não relacionado com essa condição, como responsável, situação que se encontra sob a determinação do artigo 121, II, do mesmo ato legal<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> CTN – Lei n.º 5172/66 - 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.



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

Processo nº. : 13884.004180/99-19

Acórdão nº. : 102-46.134

Observe-se que o CTN utiliza, apenas, a figura do responsável, para a transferência de obrigação tributária a terceiros, sendo omissivo quanto às figuras da substituição tributária, transferência, ou sujeição passiva indireta.

Ao dispor sobre o tributo, o CTN, no artigo 45, abre a possibilidade ao legislador para atribuir a terceiro – fonte pagadora - a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam<sup>2</sup>.

Significa dizer que a lei ordinária poderá atribuir obrigação a terceiro de calcular e descontar o tributo nos pagamentos que efetivar e de efetuar o correspondente recolhimento no prazo legal estabelecido. E, além dessa atribuição, poderá também expressar a lei a condição de “responsável” a esse terceiro pelo tributo cuja retenção e recolhimento lhe caibam.

Considerando a qualificação dada pelo artigo 121 do CTN, a atribuição à fonte pagadora instituída pelo artigo 7.º da lei n.º 7713/88, nos termos utilizados pelo CTN, constitui uma condição de responsável.

A responsabilidade tributária encontra-se regida no CTN pelas disposições contidas no Capítulo V - “Responsabilidade Tributária”, do Título II – Obrigação Tributária. No entanto, nesse conjunto de mandamentos, verifica-se que, apenas, o artigo 128 pode ser aplicado à responsabilidade instituída pelo artigo 45.

E o texto desse artigo permite ao legislador instituir, a terceiro, responsabilidade integral pelo tributo devido, na qual o contribuinte não participa da relação jurídica tributária, ou em modalidade parcial, permanecendo o contribuinte em caráter supletivo perante o crédito tributário.

<sup>2</sup> CTN – Lei n.º 5172/66 - Art. 45. Contribuinte do imposto é o titular da disponibilidade a que se refere o artigo 43, sem prejuízo de atribuir a lei essa condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis.

Parágrafo único. A lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam.



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

Processo nº. : 13884.004180/99-19  
Acórdão nº. : 102-46.134

Confrontando as diversas modalidades de retenção na fonte com as determinações contidas no artigo 128, do CTN, somente poderia ser subsumida à primeira hipótese – que exclui a participação do contribuinte – quando se tratar de rendimentos sujeitos à tributação definitiva; enquanto esta situação estaria sob efeitos da parte final do texto, a qual deixa o contribuinte com a responsabilidade supletiva, nos casos em que a fonte pagadora não efetuar a retenção do tributo.

Analisando pela perspectiva da **substituição tributária**, trago os ensinamentos de Alfredo Augusto Becker sobre o assunto<sup>3</sup>.

Em primeiro lugar, os motivos que levam o legislador a instituir o substituto tributário: (a) a impraticabilidade de fazer com que a *realidade integral* da riqueza de cada indivíduo integre a composição da hipótese de incidência da regra jurídica tributária; (b) a possibilidade da repercussão econômica de qualquer tributo; (c) a natureza *macro-econômica* da previsibilidade da repercussão econômica do tributo; e (d) a impraticabilidade da *identificação* do contribuinte “de fato”.

Explica o autor que para resolver o conflito de interesses econômicos e impraticabilidades científicas, o legislador tributário criou a seguinte *solução*: (a) para a composição da hipótese de incidência da regra jurídica tributária, o legislador escolhe fatos que sejam *signos* presuntivos de renda ou capital de um determinado indivíduo; (b) para contribuinte “de jure”<sup>4</sup> (sujeito passivo na relação jurídica tributária), toma *aquela determinado* indivíduo de cuja renda ou capital a hipótese de incidência é fato-signo presuntivo<sup>5</sup>.

Ainda, que “*existe substituto legal tributário*, toda a vez em que o legislador escolher para sujeito passivo da relação jurídica tributária *um outro*

<sup>3</sup> BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário, 2.ª Edição, RJ, Saraiva, 1972, p.500/501.

<sup>4</sup> Contribuinte “de jure” é o gênero que abrange duas espécies de sujeito passivo da relação jurídico-tributária: o **substituto legal tributário** e aquela determinada pessoa de cuja renda ou capital a hipótese de incidência é fato-signo presuntivo. BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário, 2.ª Edição, RJ, Saraiva, 1972, p. 505.

<sup>5</sup> BECKER, Alfredo Augusto. p. 500/501.



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

Processo nº. : 13884.004180/99-19

Acórdão nº. : 102-46.134

*qualquer* indivíduo, em substituição daquele determinado indivíduo de cuja renda ou capital a hipótese de incidência é fato-signo presuntivo. Em síntese: se em lugar daquele determinado indivíduo (de cuja renda ou capital a hipótese de incidência é signo presuntivo) o legislador escolheu para sujeito passivo da relação jurídica tributária um *outro qualquer* indivíduo, este outro qualquer indivíduo é o *substituto legal tributário*<sup>6</sup>.

Segundo seu entendimento, o fenômeno da substituição opera-se no momento político em que o legislador cria a regra jurídica. É a substituição que ocorre nesse momento consiste na escolha pelo legislador de *qualquer outro* indivíduo em substituição daquele determinado indivíduo de cuja renda ou capital a hipótese de incidência é fato-signo presuntivo<sup>7</sup>.

Afirma que o legislador, mesmo utilizando a figura do substituto legal tributário, não afasta do plano jurídico-tributário aquela determinada pessoa de cuja renda ou capital a hipótese de incidência é fato-signo presuntivo. E cita **como exemplo o imposto de renda na fonte**, descontado nos pagamentos a médicos, engenheiros, etc. nos quais a lei impõe ao substituído a obrigação de, em sua declaração de renda, oferecer à tributação aquele rendimento que percebera já descontado da retenção na fonte efetuado pelo substituto. Esclarece **que nesse caso existe uma única hipótese de incidência e duas regras jurídicas**.

A incidência da primeira regra jurídica irradia a primeira relação jurídica em cujo pólo negativo figura o substituto legal tributário com o seu próprio e específico dever jurídico; a segunda regra jurídica ao incidir, cria uma outra relação jurídica em cujo pólo negativo figura o titular da renda, com o seu próprio e específico dever jurídico.

É interessante frisar que a ausência de relação jurídica do substituído com o sujeito ativo estende-se a todos os casos **exceto** às situações

<sup>6</sup> BECKER, Alfredo Augusto.p. 503.

<sup>7</sup> BECKER, Alfredo Augusto. p. 505.



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

Processo nº. : 13884.004180/99-19

Acórdão nº. : 102-46.134

como aquela caracterizada pelo IR-Fonte, quando o legislador põe a figura do substituído no pólo negativo da relação jurídica tributária.

Para esse autor, a responsabilidade tributária somente ocorre quando a lei determina a obrigação da prestação tributária ao contribuinte “de jure” mas o fato deste não a ter satisfeito passa a atribuição a um terceiro, denominado *responsável*.

Segundo os ensinamentos desse autor, a retenção na fonte constituiria uma substituição tributária, uma vez que a lei atribuiu a obrigação de descontar e recolher o tributo a um terceiro. No entanto, mesmo considerando essa hipótese, verifica-se que reconhece a ocorrência de duas relações jurídicas para apenas uma hipótese de incidência.

O Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza incide à medida que os rendimentos vão sendo percebidos<sup>8</sup>, desde a publicação da lei n.º 7450/85, que previa essa sistemática em seu artigo 3.º. A modalidade foi reforçada pela publicação das leis n.º 7.713/88 e n.º 8.134/90.

E nem poderia ser diferente a hipótese de incidência tributária contida na lei ordinária, considerando que o fato gerador é a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda.

Então, quando a fonte pagadora efetua o desconto do tributo sobre o pagamento efetuado, observa o regime de tributação seguido pelo contribuinte, e está pagando o tributo devido em lugar deste.

No entanto, para que houvesse a exclusão do contribuinte da relação jurídica tributária dada pela percepção de rendimento componente de sua renda, ou seja, configuração da premissa de que o contribuinte não participa da relação jurídica tributária, necessária seria a presença de um ato legal contendo

---

<sup>8</sup> Lei n.º 7.450/85 - Art 3º - O imposto de renda das pessoas físicas será devido à medida em que os rendimentos forem auferidos, sem prejuízo do ajuste estabelecido no art. 8º desta lei.



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

Processo nº. : 13884.004180/99-19  
Acórdão nº. : 102-46.134

determinação no sentido de que o rendimento tributado pela fonte pagadora não sofreria nova incidência na pessoa física do beneficiário, e inexistente esse determinativo.

Nesse sentido, Hugo de Brito Machado, que não concorda com o afastamento do contribuinte dessa relação<sup>9</sup>, pois externaria uma figura atípica dada por *“uma condição de ser contribuinte sem ser sujeito passivo”*. Em seu entender, o beneficiário da renda é obrigado a suportar o imposto, não apenas por uma circunstância meramente econômica, mas em virtude de dispositivo legal.

Reafirmando o teor da posição inicial quando comentava a respeito do CTN, para os rendimentos em que a tributação ocorre em dois tempos, na fonte e na declaração, a situação espelha uma responsabilidade atribuída por lei à fonte pagadora, e uma responsabilidade supletiva ao contribuinte, na forma estabelecida pelo artigo 128 do CTN.

Ou seja, mesmo não sendo pago o tributo pela fonte pagadora, deverá o contribuinte inserir os rendimentos percebidos em sua declaração, no conjunto daqueles de espécie *“tributáveis”*. Não há lei que exclua tais rendimentos do campo de tributação, na hipótese de não terem sido submetidos à incidência na fonte.

Nesse andar, a posição externada pela ilustre Conselheira Relatora em seu voto, no sentido de que *“a) não há amparo legal para a tributação ANUAL*

---

<sup>9</sup> “3.4. A sujeição passiva e a legitimidade processual - A doutrina que afirma ser o titular da renda excluído da relação jurídica tributária através da disposição legal que confere à fonte a sujeição passiva exclusiva, ficando na curiosa condição de ser contribuinte sem ser sujeito passivo, nos parece inadequada, entre outros aspectos, por tornar polêmica a legitimidade passiva desse contribuinte que, nesse caso, teria como fato gerador da obrigação tributária uma relação meramente econômica. Como o fato gerador do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza é a aquisição da disponibilidade da renda, não nos parece razoável afirmar que o beneficiário deste tem como aquele fato uma relação meramente econômica. O beneficiário da renda é obrigado a suportar o imposto, não apenas por uma circunstância meramente econômica, mas em virtude de dispositivo legal. Preferimos entender que o beneficiário da renda é, em qualquer caso, o devedor do imposto e como tal sujeito passivo da obrigação tributária correspondente, e precisamente porque segue sendo titular do débito, juridicamente obrigado a suportar o imposto e assim sujeito passivo da relação obrigacional tributária, o beneficiário da renda tem legitimidade processual para discutir quando for o caso, a validade da exigência desse imposto.” MACHADO, Hugo de Brito. O contribuinte e o responsável no imposto de renda na fonte, Revista Dialética de Direito n.º 70, Dialética, São Paulo, pp. 114 e 115.



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

Processo nº : 13884.004180/99-19

Acórdão nº : 102-46.134

*dos rendimentos do trabalho assalariado*” não se encontra consentânea com a legislação do tributo.

Seguindo esse raciocínio, o contribuinte que recebesse rendimentos de uma pessoa jurídica sem a devida retenção do tributo **não estaria obrigado** a oferecê-los à tributação em sua Declaração de Ajuste Anual, porque a lei determina que a incidência seja na pessoa jurídica e no mês de referência.

De início, cabe diferenciar rendimento e renda. Rendimento é uma parte da renda. A renda constitui a soma de todos os rendimentos e resultados percebidos em um determinado período, diminuída dos custos permitidos pela legislação tributária.

Trazendo a lume os conceitos de disponibilidade econômica e jurídica de renda, temos que a primeira reporta-se a todos os valores percebidos pela pessoa física que não tenham documentos fiscais adequados à sua comprovação, enquanto a disponibilidade jurídica, em contrário.

O fato gerador do tributo tem como fundamento a **aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda**, e que este somente se conclui ao final do período fixado para a incidência do tributo, ou seja ao final do ano-calendário.

O acréscimo de patrimônio que exterioriza a renda tributável somente transparece ao final do período, quando agrupados todos os rendimentos e resultados, como o da atividade rural, e desse montante, deduzidos os custos inerentes ao exercício das atividades, as deduções necessárias á manutenção do próprio contribuinte. Deve ser lembrado, ainda, que a renda anual pode ser tributada com alíquota maior que a mensal ou vice-versa.



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

Processo nº. : 13884.004180/99-19

Acórdão nº. : 102-46.134

Logo, conclui-se que os valores percebidos de pessoas jurídicas, documentados ou não, constituem disponibilidades de renda, jurídicas ou econômicas, sob a forma de rendimentos e, portanto, devem integrar a renda anual do contribuinte, independente do cumprimento da lei pela pessoa jurídica, fonte pagadora.

Portanto, não me parece adequado excluir a hipótese da tributação junto à pessoa física do contribuinte pois seria o mesmo que estabelecer uma isenção sem a publicação da correspondente norma.

Trazendo as considerações a respeito do fato gerador do tributo e sobre a aquisição de disponibilidade econômica e jurídica de renda, não há qualquer empecilho à tributação da renda percebida pela pessoa física, aliás, diga-se *en passant*, há obrigatoriedade dessa atitude pela pessoa física<sup>10</sup> decorrente da lei n.º 8.134/90, artigo 2.º.

Observe-se que a base de cálculo do tributo é a soma de todos os rendimentos auferidos no ano, que irão compor, obviamente, a renda<sup>11</sup>.

Assim, tanto a Administração Tributária pode exigir o cumprimento da lei pela fonte pagadora, quanto impor esse ônus ao próprio beneficiário.

Somente nos casos de tributação definitiva pela fonte pagadora, o contribuinte é excluído da relação jurídica tributária, ou seja, a exigência tributária

<sup>10</sup> Lei n.º 8134/90 - Art. 2º O Imposto de Renda das pessoas físicas será devido à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, sem prejuízo do ajuste estabelecido no art. 11.

<sup>11</sup> Lei n.º 8134/90 - Art. 10. A base de cálculo do imposto, na declaração anual, será a diferença entre as somas dos seguintes valores:

I - de todos os rendimentos percebidos pelo contribuinte durante o ano-base, exceto os isentos, os não tributáveis e os tributados exclusivamente na fonte; e

II - das deduções de que trata o art. 8º (...)

Art. 11. O saldo do imposto a pagar ou a restituir na declaração anual (art. 9º) será determinado com observância das seguintes normas:

I - será apurado o imposto progressivo mediante aplicação da tabela (art. 12) sobre a base de cálculo (art. 10);

II - será deduzido o valor original, excluída a correção monetária do imposto pago ou retido na fonte durante o ano-base, correspondente a rendimentos incluídos na base de cálculo (art. 10); (...)



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

Processo nº. : 13884.004180/99-19

Acórdão nº. : 102-46.134

ocorre, apenas, junto à primeira, salvo nos casos em que esta deixa de cumprir sua obrigação, motivada por norma individual e concreta expedida pela autoridade judicial.

Resta esclarecer, então, a contradição dada pelo artigo 919 do RIR/94, mantida no RIR/99, no artigo 722, parágrafo único, que determina obrigatoriedade de pagamento do tributo pela fonte pagadora, ainda que não o tenha descontado do beneficiário, exceção à prova de que este já o tenha oferecido à tributação na DAA.

O artigo 919 do RIR/94, que tem por fundamento o artigo 103 do Decreto-lei n.º 5.844, de 23 de setembro de 1.943, exterioriza obrigatoriedade da retenção do imposto pela fonte pagadora, enquanto em seu parágrafo único, restrição ao período antecedente à entrega da declaração de ajuste anual, e em caso contrário, incidência da penalidade prevista no artigo 984 do mesmo ato legal.

O Parecer Normativo n.º 353/71, cita que a dispensa da obrigação, para a fonte pagadora, somente ocorre com a declaração dos beneficiários de que os rendimentos foram incluídos na declaração de ajuste anual.

Não há qualquer contradição nesses determinativos e a orientação da Administração Tributária. O que se pretendeu foi dar poder à Autoridade Fiscal para exigir o tributo devido da fonte pagadora, na circunstância em que o procedimento de verificação encontra-se dirigido a esta, visando economia processual, pois em lugar de abrir diversos procedimentos investigatórios em cada um dos beneficiários que não tiveram o respectivo desconto, efetua-se um único junto à fonte pagadora e cobra-se desta o tributo devido por todos, salvo se ela provar que o beneficiário já o ofereceu à tributação em sua DAA.

Ainda, cabe esclarecer que as fontes pagadoras ao descumprirem a lei sujeitam-se às correspondentes penalidades.



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

Processo nº : 13884.004180/99-19

Acórdão nº : 102-46.134

Destarte, não há qualquer problema na incidência tributária junto à pessoa física do beneficiário.

Considerando os motivos expostos e com o devido respeito aos nobres conselheiros que contribuem para as decisões deste colegiado, dirijo da ilustre Conselheira Relatora e dos demais que a acompanharam em sua posição, uma vez que os rendimentos tributáveis percebidos pelo contribuinte são da espécie em que a incidência do tributo ocorre em dois tempos: no momento da percepção e na Declaração de Ajuste Anual, o que torna possível à Administração Tributária exigir o cumprimento da obrigação de qualquer das partes, seja da fonte pagadora, seja do próprio beneficiário.

Isto posto, **voto no sentido de negar provimento ao recurso.**

Sala das Sessões - DF, em 11 de setembro de 2003.

  
NAURY FRAGOSO TANAKA