



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

**Processo nº** 19679.002114/2003-09  
**Recurso nº** 154.650 Voluntário  
**Matéria** IRPF - Ex(s): 1999  
**Acórdão nº** 106-16.489  
**Sessão de** 13 de setembro de 2007  
**Recorrente** JOÃO BARTOLOMEU CARVALHO MOREIRA  
**Recorrida** 3ª TURMA/DRJ em SÃO PAULO - SP II

IMPOSTO SOBRE A RENDA NA FONTE – FALTA DE RETENÇÃO PELA FONTE PAGADORA DE PROVENTOS EM VIRTUDE DE DECISÃO JUDICIAL – DÉBITO TRIBUTÁRIO TRANSFERIDO AO BENEFICIÁRIO DOS PROVENTOS, EM VIRTUDE DO OBSTÁCULO JUDICIAL À EFETIVAÇÃO DA RETENÇÃO – LANÇAMENTO PROCEDENTE.

O beneficiário de rendimentos e proventos tem de realizar o pagamento do imposto sobre a renda que deixou de ser retido pela fonte pagadora, em razão dos efeitos de decisão judicial - posteriormente revogada, diretamente à União (sujeito ativo do tributo), e não à entidade pública que se viu impedida de proceder ao desconto da exação.

Recurso voluntário negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por JOÃO BARTOLOMEU CARVALHO MOREIRA.

ACORDAM os Membros da Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

  
ANAMÁRIA RIBEIRO DOS REIS  
PRESIDENTE

  
CESAR PIANTAVIGNA  
RELATOR

FORMALIZADO EM: 14 AGO 2008

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Luiz Antonio de Paula, Isabel Aparecida Stuaní (Suplente convocada), Ana Neyle Olímpio Holanda, Giovanni Christian Nunes Campos, Lumy Miyano Mizukawa e Gonçalo Bonet Allage. Ausente, justificadamente, a conselheira Roberta de Azeredo Ferreira Pagetti.

## Relatório

O presente processo administrativo fiscal cuida de auto de infração (fls. 04/08) lavrado aos 03/04/2003, cujo motivo de sua expedição foi a “omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica ou física, decorrentes de trabalho com vínculo empregatício” (fl. 05).

O valor total da exigência formulada nesses autos é composta pelas seguintes rubricas: (a) imposto sobre a renda pessoa física suplementar (R\$ 16.462,94); (b) multa de ofício (R\$ 12.347,20); e (c) juros de mora (R\$ 12.345,55).

Em sede impugnação (fls. 18/19) esclareceu o recorrente que por força de liminar obtida aos 10/02/1998 em mandado de segurança ficou ele resguardado da retenção de imposto sobre a renda por parte de seu empregador, qual seja, o Estado de São Paulo (Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo). Entretanto, a referida medida judicial foi revogada, havendo o recorrente - segundo alegou - comunicado o fato à Receita Federal e realizado o pagamento dos débitos correspondentes aos exercícios de 1998 a 2002. Confusamente, o recorrente esclareceu que satisfaz a dívida condizente ao ano de 1998 em 25/03/2003, por meio de recolhimento efetuado no “Banco Nossa Caixa – agência 847-8”, e também no mesmo dia realizou as quitações das pendências referentes aos anos de 1999 a 2002.

A 3ª Turma da 2ª Delegacia da Receita Federal de Julgamento de São Paulo/SP confirmou o lançamento efetivado (fls. 29/34) por considerar que: (a) a teor do disposto no ADN COSIT n. 03/1996, a propositura de ação judicial por parte do contribuinte implicaria renúncia à instância administrativa de julgamento; e que (b) em virtude do prescrito na INSRF 104/2000, “estando a Fazenda Estadual, fonte pagadora dos rendimentos impossibilitada de [...] efetuar a devida retenção do imposto em virtude de decisão judicial, a responsabilidade tributária desloca-se, para o contribuinte [...] devendo o lançamento ser efetuado, de ofício, em nome deste.” (fl. 32, item 9). “Em se tratando o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza um tributo da competência da União o recolhimento efetuado pelo contribuinte aos cofres da Fazenda Estadual não surte o efeito extintivo do crédito tributário pretendido pelo impugnante.” (fl. 33, item 12).

Em recurso (fls. 42/43) o recorrente aduziu que a Secretaria de Fazenda do Estado de São Paulo teria reconhecido o pagamento que ele realizou, perante ela, do imposto sobre a renda relativo ao ano de 1998. Caberia ao referido órgão, portanto, comunicar a Secretaria da Receita Federal do ocorrido mediante entrega de DIRF retificadora, para que esta liberasse o recorrente da pendência tratada nesses autos, procedimento que adotou no concernente ao ano base 1999, exercício de 2000. O auto de infração não contemplaria o pagamento realizado pelo recorrente em 25/03/2003, no montante de R\$ 16.463,16, mas de apenas R\$ 3.593,50. O recorrente sustentou, demais disso, que a obrigatoriedade de

apresentação da DIRF é das pessoas jurídicas de direito público. Logo, o descumprimento deste dever não poderia reverter em cobrança de imposto sobre a renda contra o recorrente, que já teria promovido o pagamento do tributo perante a Secretaria de Fazenda do Estado de São Paulo.

À fl. 55 consta cópia da liminar proferida no mandado de segurança n. 97.0058133-0, no qual o recorrente figura como impetrante. Verifica-se à fl. 09, 18 e 57, por sua vez, comprovantes de recolhimento feito em 25/03/2003 ao Estado de São Paulo, da ordem de R\$ 16.463,16, que estaria relacionado ao imposto sobre a renda. A retenção de tal tributo estava imputada à citada unidade federativa, que declarou (fl. 73) que realmente haveria incorporado a mencionada importância aos seus cofres.

O recorrente efetuou o depósito administrativo (fls. 74, 81 e 82) do valor da exigência fiscal formulada nesses autos.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro César Piantavigna, Relator

Sem embargo das opiniões em contrário, comungo do entendimento de que o imposto sobre a renda na fonte não aponta o recebedor de rendimentos como sujeito passivo do tributo, mas sim o pagador dos valores.

O imposto sobre a renda na fonte não é um tributo que acolhe o beneficiário de rendimentos como sujeito passivo, mas sim o pagante dos rendimentos. Com isso não se altera a materialidade que é susceptível de acarretar a exigência do imposto sobre a renda, tal qual constitucionalmente delimitada pelo enunciado constante do artigo 153, III, da Carta Magna, ou seja, *renda ou proventos de qualquer natureza*.

Decerto: quer direcione-se a exigência ao recebedor de rendimentos, quer direcione-se ao pagador de rendimentos, a materialidade será a mesma: a renda ou proventos, e de conseguinte o *rendimento ou o provento específico* que colabora no aperfeiçoamento da riqueza constitucionalmente eleita como materialidade suscetível à carga do tributo.

Note-se que a eleição do sujeito passivo é feita pelo legislador com atenção às circunstâncias apresentadas pelo fato que ele examina na ordem social e ao qual atribui o efeito de desencadear cobrança tributária. No momento pré-legislativo o elaborador da norma de incidência observa a realidade e toma conhecimento, então, da manifestação da riqueza no seio da sociedade para nela se ater e escolher qual a pessoa que, em razão de manter algum contato com a situação visada, é alçado à posição de sujeito passivo da exigência tributária.

Quando a norma é posta pela legislação é que se conhece a pessoa que virtualmente (abstratamente) terá de arcar com a exigência tributária, ou seja, que será acionada para pagar o imposto sobre a renda em razão de haver incorrido na situação instauradora da respectiva cobrança.

PAULO DE BARROS CARVALHO, a propósito, registra com sua peculiar precisão que “Anteriormente à lei que aponta o sujeito passivo, inexistia, juridicamente, aquele outro sujeito que o autor chama de direto. Havia, sim, sob o enfoque pré-legislativo, como matéria-prima a ser trabalhada pelo político. Mas o momento da investigação jurídico-científica começa, precisamente, na ocasião em que a norma é editada, entrando no sistema do direito positivo.”<sup>1</sup> (grifo da transcrição)

Inegavelmente a legislação que disciplina o imposto sobre a renda atribui a mais de um indivíduo a condição de sujeito passivo da exação, obviamente, entretanto, associando-os a específicas situações. Daí que, em determinado contexto a legislação assinala que o sujeito passivo do tributo é quem auferir rendimentos; já em outros casos a disciplina aponta o pagante dos rendimentos como sujeito passivo.

É notável, entretanto, que tanto quem auferir, como quem paga os rendimentos mantém contato com acontecimentos que caracterizam a materialidade pressuposta no imposto sobre a renda, qual seja, a configuração dos rendimentos ou dos proventos. O contribuinte do imposto sobre a renda - nos moldes do artigo 121, parágrafo único, I, do CTN, por manter contato direto com o fato gerador de tal exação, é, desta forma, quem auferir ou quem paga rendimentos.

No caso que se examina nesses autos, portanto, não há como se recusar a qualidade de sujeito passivo do imposto sobre a renda do Estado de São Paulo, valendo dizer, prontamente, que tal condição, fruto de opção legislativa, não atenta contra a imunidade recíproca das entidades de direito público (artigo 150, VI, “a”, da CF),<sup>2</sup> pois o que o tributo visa, em tal contexto, não é o patrimônio ou a renda da pessoa política, mas sim o pagamento que ela realiza para servidor integrado ao seu quadro de pessoal, ativo ou inativo (rendimento ou provento).

A afirmação *supra*, sobre a sujeição passiva do Estado de São Paulo, foi formulada com base na previsão do § 1º, do artigo 7º e seus incisos, da Lei 7.713/89.<sup>3</sup> Tal diploma veicula disciplina elementar sobre a incidência do imposto sobre a renda – pessoa física, razão pela qual tem de ser adotado como orientador do desfecho do caso vertente. No

<sup>1</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência*. São Paulo: Saraiva. 1998, p. 152.

<sup>2</sup> Artigo 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

VI - instituir impostos sobre:

a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;

<sup>3</sup> Artigo. 7º Ficam sujeito à incidência do imposto de renda na fonte, calculado de acordo com o disposto no art. 25 desta Lei:

I - os rendimentos do trabalho assalariado, pagos ou creditados por pessoas físicas ou jurídicas;

II - os demais rendimentos percebidos por pessoas físicas, que não estejam sujeitos à tributação exclusiva na fonte, pagos ou creditados por pessoas jurídicas.

§ 1º O imposto a que se refere este artigo será retido por ocasião de cada pagamento ou crédito e, se houver mais de um pagamento ou crédito, pela mesma fonte pagadora, aplicar-se-á a alíquota correspondente à soma dos rendimentos pagos ou creditados à pessoa física no mês, a qualquer título.

mesmo sentido desponta o artigo 791, do Decreto 1.041/94,<sup>4</sup> invocado com atenção ao artigo 144, *caput*, do CTN.

Estas colocações servem para esclarecer o contexto jurídico da análise da situação versada no presente processo administrativo.

Debalde a inequívoca sujeição passiva do Estado de São Paulo, no que diz respeito ao imposto sobre a renda incidente sobre o pagamento de rendimentos, certo é que a possibilidade de efetivação da retenção relacionada à quitação de proventos devidos ao recorrente, determinada pela legislação de regência, foi subtraída pela força da liminar expedida pela Justiça Federal (fl. 55).

Em virtude dos efeitos de tal decisão judicial o Estado de São Paulo foi proibido de realizar o “desconto” do imposto sobre a renda relacionado aos proventos de aposentadoria do recorrente no ano de 1998. A situação configurada a partir da expedição da liminar judicial tornou-se irreversível, no que se conclui que o acontecimento visado pela legislação disciplinadora do imposto sobre a renda nessa hipótese específica não mais poderia suceder-se no tempo.

Basta ver que os proventos de aposentadoria do recorrente foram pagos na maioria dos meses de 1998 (fl. 28) sem os descontos do imposto sobre a renda que cumpria ao Estado de São Paulo realizar em virtude da sua qualidade de sujeito passivo da exação em tal contexto peculiar. Tornou-se impossível ao Estado de São Paulo, a partir de então, regressar no tempo para renovar o pagamento dos proventos ao recorrente, com os quais, única e exclusivamente, seriam factíveis os “descontos” referentes ao tributo aludido no ano de 1998.

Nesse sentido é conveniente registrar que a tentativa do recorrente de efetuar o recolhimento do valor condizente ao imposto sobre a renda ao Estado de São Paulo, relacionado ao ano de 1998, não teve a *virtude* de implementar outra estrutura nos fatos, notadamente como se os proventos realmente tivessem sido pagos com os descontos do tributo, e a entidade pública, apenas em 2003, houvesse noticiado tais acontecimentos à Receita Federal, “pondo de lado” que não se deram nessa regularidade no passado (isto é, em 1998).

Sim, pois a DIRF entregue pelo Estado de São Paulo (fl. 28) tinha de retratar os fatos por ela abrangidos tal qual realmente haviam se sucedido lá no ano de 1998. Não havia como *retificar* tal expediente para efeito de incluir os descontos possibilitados pelo recolhimento realizado pelo recorrente diretamente aos cofres do Estado de São Paulo (fls. 57 e 73), embora sob o rótulo de imposto sobre a renda (apenas *retroativamente* isso seria possível). Isto porque os acontecimentos não se passaram dentro de tal concepção no ano de 1998, donde declará-los assim, em DIRF, em 2003, por meio de DIRF *retificadora*, implicaria inequivocamente em atribuir versão ficta aos mesmos.

---

<sup>4</sup> Artigo 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).

O Decreto referido encontrava-se vigente ao tempo dos fatos examinados nesses autos, posto haverem transcorrido ao longo do ano de 1998. Logo, é inaplicável à situação sob enfoque as disposições do Decreto 3.000/99, não obstante contenham previsão em idêntico sentido (artigo 717):

“Art. 717. Compete à fonte reter o imposto de que trata este Título, salvo disposição em contrário (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, arts. 99 e 100, e Lei nº 7.713, de 1988, art. 7º, § 1º).”



Não se pode deixar de averbar que os efeitos da liminar exarada pela Justiça Federal imprimiu novo contexto na tributação comportada pela percepção de proventos pelo recorrente, frente ao Estado de São Paulo. A situação caracterizada pela liminar deslocou a fixação da sujeição passiva do tributo para o recorrente, pois ele é que passou a dispor da materialidade visada por outra regra-matriz de incidência da exação.

Convém esclarecer-se: (a) caso se trabalhe com o pagamento de rendimentos ou de proventos, deve-se aplicar uma regra-matriz de incidência específica, que contempla o pagador dos rendimentos ou dos proventos como sujeito passivo, e; (b) caso se trabalhe com a percepção de rendimentos ou de proventos, deve-se aplicar outra regra-matriz de incidência, que contempla o titular dos rendimentos ou dos proventos como sujeito passivo da exação. Neste último caso o *contribuinte* do imposto procede à declaração informando a renda percebida durante o ano-calendário.

A matéria foi muito bem elucidada em obra de autoria de JULIA DE MENEZES NOGUEIRA denominada *Imposto sobre a Renda na Fonte*. Segundo esta autora existem 6 (seis) hipóteses de incidência no aludido tributo, sendo que 3 (três) delas apanham a *fonte pagadora* como sujeito passivo, e outras 3 (três) encaixa o beneficiário de rendimentos e/ou de proventos em tal condição.<sup>5</sup> Como a fonte pagadora, no caso presente, ficou impedida por decisão judicial de atender ao encargo (*reter*) que lhe foi cometido pela legislação do imposto sobre a renda, outra situação veio a se caracterizar, transpondo o contexto configurado para a lente da hipótese de incidência adequada à mesma, qual seja, do beneficiário dos rendimentos e/ou proventos informá-los ao Fisco e oferecê-los à apuração da exação.

Mas aí exsurgiu uma segunda dificuldade para se ultrapassar, qual seja, do recorrente ter de proceder a nova declaração anual de rendimentos, pois a que fora elaborada e entregue ao Fisco anteriormente (1999) não contemplava os proventos que lhe haviam sido pagos em 1998 pelo Estado de São Paulo como valores tributáveis pelo imposto sobre a renda. Tanto que tal circunstância provocou a emissão do auto de infração anexado às fls. 04/07.

A providência cogitada no parágrafo anterior foi adotada pelo recorrente, segundo se vê às fls. 58/62. De fato, a dívida declarada pelo recorrente em declaração anual de rendimentos retificadora apresentada em 26/03/2003 (antes, portanto, da data da expedição do auto de infração de fls. 04/07 – que é de 03/04/2003), referente ao imposto sobre a renda devido no ano de 1998, foi de R\$ 20.056,44, ou seja, a mesma apontada em lançamento de ofício operado por Auditor da Receita Federal no bojo de auto de infração (fl. 04).

Por aí se vê que o lançamento de ofício era dispensável, porquanto o débito tributário já havia sido previamente, de maneira adequada e eficazmente, informado pelo contribuinte ao Fisco.

Tal circunstância descaracterizou a pertinência da imputação da sanção, ao recorrente, disposta no artigo 44, I, da Lei 9.430/96 (associada à lavratura de lançamento de ofício – fundamento este expressamente assinalado à fl. 07 dos autos - corpo do auto de

<sup>5</sup> NOGUEIRA, Julia de Menezes. *Imposto de Renda na Fonte*. São Paulo: Quartier Latin. 2007, p. 127.

infração). No máximo se poderia cogitar de multa de mora (20%), na conformidade do § 3º, do artigo 63, da Lei 9.430/96.<sup>6</sup>

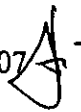
Contudo, esta matéria não foi cogitada nas defesas apresentadas nesses autos pelo recorrente.

Há que se ter em vista, para o desate da questão aqui examinada, que o pagamento da diferença do imposto sobre a renda devida pelo recorrente, apurada com base nos recebimentos de proventos por parte dele frente ao Estado de São Paulo, foi recolhida aos cofres desta entidade de direito público (fls. 9, 17 e 57), ao invés de ter sido paga à União.

O pagamento, conforme esclarecimentos adredemente expostos neste voto, tinha inexoravelmente de ser realizado em benefício da União, com quem o recorrente (contribuinte) mantinha pendência tributária, e não ao Estado de São Paulo, que foi desincumbido (ou mais precisamente *despojado*) por efeito de decisão judicial da qualificação de sujeito passivo de imposto sobre a renda vinculado a pagamento de proventos a servidor público (recorrente).

A inadimplência deflagrada depois da revogação da liminar judicial que amparava o recorrente restou, dessarte, confirmada, motivo pelo qual a cobrança deduzida nesses autos merece subsistir.

Ante ao exposto, voto no sentido de NEGAR provimento ao recurso voluntário interposto pelo contribuinte.

Sala das Sessões, em 13 de setembro de 2007 



CESAR PIANTAVIGNA

<sup>6</sup> Artigo 63. Não caberá lançamento de multa de ofício na constituição do crédito tributário destinada a prevenir a decadência, relativo a tributos e contribuições de competência da União, cuja exigibilidade houver sido suspensa na forma do inciso IV do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.

§ 2º A interposição da ação judicial favorecida com a medida liminar interrompe a incidência da multa de mora, desde a concessão da medida judicial, até 30 dias após a data da publicação da decisão judicial que considerar devido o tributo ou contribuição.