



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº. : 10480.012320/00-93
Recurso nº. : 106-131494
Matéria : IRPF – Ex.: 1998
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Recorrida : SEXTA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Interessado : EDMILSON ALVES DA SILVA
Sessão de : 12 de abril de 2004
Acórdão nº. : CSRF/01-04.927

IMPOSTO DE RENDA NA FONTE - ANTECIPAÇÃO - FALTA DE RETENÇÃO – LANÇAMENTO APÓS 31 DE DEZEMBRO DO ANO-CALENDÁRIO – EXCLUSÃO DA RESPONSABILIDADE DA FONTE PAGADORA PELO RECOLHIMENTO DO IMPOSTO DEVIDO - Previsão da tributação na fonte por antecipação do imposto devido na declaração de ajuste anual de rendimentos, e ação fiscal após 31 de dezembro do ano do fato gerador, incabível a constituição de crédito tributário através do lançamento de imposto de renda na fonte, pessoa jurídica pagadora dos rendimentos.

RENDIMENTOS DO TRABALHO - AÇÃO TRABALHISTA - OMISSÃO NA DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL – SUJEITO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO – Constatada pelo Fisco a omissão de rendimentos sujeitos à incidência do imposto na declaração de ajuste anual, legítima a autuação na pessoa do beneficiário. A falta de retenção do imposto pela fonte pagadora não exonera o contribuinte, beneficiário dos rendimentos, da obrigação de incluí-los, para tributação, na declaração de ajuste anual.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela FAZENDA NACIONAL.

ACORDAM os Membros da Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso da Fazenda Nacional e determinar o retorno dos autos à Câmara recorrida para exame do mérito do recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Processo nº. : 10480.012320/00-93
Acórdão nº. : CSRF/01-04.927



MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE



LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO
RELATORA

FORMALIZADO EM: 14 JUN 2004

Participaram ainda do presente julgamento, os Conselheiros: ANTONIO DE FREITAS DUTRA, MARIA GORETTI DE BULHÕES CARVALHO, CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER, VICTOR LUÍS DE SALLES FREIRE, REMIS ALMEIDA ESTOL, JOSÉ CLÓVIS ALVES, JOSÉ CARLOS PASSUELLO, JOSÉ RIBAMAR BARROS PENHA, WILFRIDO AUGUSTO MARQUES, MARCOS VINÍCIUS NEDER DE LIMA, CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, DORIVAL PADOVAN, JOSÉ HENRIQUE LONGO e MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR.



Processo nº. : 10480.012320/00-93
Acórdão nº. : CSRF/01-04.927

Recurso nº. : 106-131494
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Interessado : EDMILSON ALVES DA SILVA

RELATÓRIO

A Fazenda Nacional, inconformada com a decisão consubstanciada no Acórdão nº 106-13.141, da E. Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, proferida na Sessão de 28 de janeiro de 2003, interpôs, tempestivamente, recurso especial a esta Câmara Superior de Recursos Fiscais objetivando a reforma da decisão (fls. 126/142), com fulcro no art. 32, inciso I, do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, aprovado pela Portaria MF nº 55, de 16/03/98, devidamente admitido pelo i. Presidente daquela Câmara, conforme o Despacho nº 106-2.137/2003 (fls. 162/163).

O Auto de Infração e seus anexos (fls. 13/16) noticiam a omissão, na declaração do imposto de renda referente ao ano-calendário de 1998, de rendimentos do trabalho com vínculo empregatício recebidos de pessoa jurídica, rendimentos esses decorrentes de Ação Trabalhista.

O Acórdão recorrido está assim ementado:

“IMPOSTO DE RENDA – AUSÊNCIA DE RETENÇÃO NA FONTE – RESPONSABILIDADE LEGAL TRIBUTÁRIA – O imposto de renda de pessoa física é devido no momento da percepção dos rendimentos. Quando a fonte pagadora deixar de retê-lo, a importância paga, creditada, empregada, remetida ou entregue, será considerada líquida, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto, sobre o qual recairá o imposto. Na hipótese de falta ou inexatidão de recolhimento do imposto devido na fonte, a ação fiscal deverá ser contra a fonte pagadora dos rendimentos, autora da infração tributária. O substituto tributário do imposto de renda de pessoa física responde pelo



Processo nº. : 10480.012320/00-93
Acórdão nº. : CSRF/01-04.927

pagamento do tributo, caso não tenha feito a retenção e o recolhimento devido.”

A recorrente aduz, em síntese, que o decidido pela Câmara recorrida contrariou a lei tributária, ofendendo o art. 121, do CTN, ou seja, a decisão recorrida teria contrariado o “(...) princípio e/ou pressuposto básico do Direito Tributário, a saber, **sujeito passivo da obrigação tributária é a pessoa física ou jurídica que pratica o fato gerador** (quando se chama de contribuinte) **ou que, com o fato gerador ou com o contribuinte, está intimamente relacionado** (quando se chama de responsável tributário) pressuposto esse enclausurado no art. 121 do Código Tributário Nacional.”

Argumenta, ao final, que a fonte responde pelo pagamento ainda que não retido o imposto, enaltecendo o caráter supletivo e implícito de sujeito passivo da obrigação tributária que a fonte representa, de antecipar o imposto (“otimização da arrecadação”), mas que, contudo, não significa afastar a responsabilidade do contribuinte, pessoa física, na declaração de rendimentos.

Cientificado do julgado, do recurso especial e do despacho que admitiu o recurso interposto, o contribuinte apresentou as contra-razões de fls. 175/182, quando defende, em síntese, que o art. 722, do RIR/99, dispõe que à fonte pagadora compete o recolhimento do imposto, ainda que não retido, citando, ainda, ser este o entendimento dos tribunais, conforme jurisprudência que cita.

É o Relatório.



Processo nº. : 10480.012320/00-93
Acórdão nº. : CSRF/01-04.927

VOTO

Conselheira LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO, Relatora.

Recurso tempestivo.

A Fazenda Nacional, em suas razões recursais, buscou demonstrar que o imposto é sempre devido, seja pela fonte pagadora ou pelo sujeito passivo beneficiário do rendimento, podendo o imposto ser exigido daquela ou deste, acrescentando, ainda, que se pode exigir de ambos.

Para tanto, trouxe à baila histórico da legislação que disciplina a matéria: fonte – arrecadação – antecipação – exclusividade – declaração, entre outras, que em nada prejudicam a demonstração de ter o julgado contrariado o dispositivo legal que rege a matéria: sujeito passivo da obrigação tributária – contribuinte beneficiário do rendimento.

Considerando que, no caso dos autos, trata-se de rendimento sujeito à antecipação do devido na DIRPF e exige-se o imposto do sujeito passivo, beneficiário da disponibilidade da renda, no regime de declaração, razão assiste à Fazenda Nacional.

A matéria é conhecida nesta E. Câmara que, após longos debates, firmou o entendimento de ser cabível a exigência do imposto na declaração anual de ajuste da pessoa física beneficiária do rendimento, quando a fonte pagadora deixa de efetuar a retenção do imposto na fonte, incidência a título de antecipação do imposto devido na declaração de ajuste anual do beneficiário e a ação fiscal se dá após o término do respectivo ano-calendário.



Processo nº. : 10480.012320/00-93
Acórdão nº. : CSRF/01-04.927

Preliminarmente, deve-se ressaltar que, nos termos do artigo 142 do Código Tributário Nacional, o lançamento tributário tem por objetivo formalizar o crédito tributário correspondente a uma obrigação preexistente. Para tal, o fisco verifica a ocorrência do fato gerador da respectiva obrigação e apura, quantitativamente, a matéria tributável tornando-a líquida, em condições de exigibilidade.

Por sua vez, a verificação da ocorrência do fato gerador pressupõe a observância da legislação de regência do tributo. Dessa forma, a vinculação é uma das características essenciais do lançamento tributário, que só é eficaz se realizado no estritos termos que a lei o admite, presidido pelo princípio da legalidade e pela situação de fato preexistente.

A exigência de crédito tributário, mediante lançamento regularmente constituído por servidor competente da administração tributária, deve estar subordinada ao princípio da legalidade. A obediência a esse princípio é expressa nos artigos. 37, *caput*, e 150, inciso I, da Constituição Federal.

Também o artigo 3º do CTN consagra o princípio da legalidade ao dispor que tributo só pode ser exigido quando instituído por lei.

Feitas essas ponderações, constata-se que, na constituição de crédito tributário mediante o lançamento, o autor fiscal tem o dever funcional de subjugar-se aos ditames legais.

Na ação fiscal ora em julgamento, acusa-se o sujeito passivo de não ter oferecido à tributação rendimentos de prestação de serviço com vínculo empregatício, através de ação judicial e sem a devida retenção do imposto pela fonte pagadora. No enquadramento legal da exigência tem-se o artigo 12 da Lei nº 7.713, de 1988.



Processo nº. : 10480.012320/00-93
Acórdão nº. : CSRF/01-04.927

É de notório saber que a sistemática de **pagamento** do imposto, mensalmente, à medida do recebimento, prevista na Lei nº 7.713, de 1988, teve vigência exclusivamente no ano-calendário de **1989**. Ou seja, na Declaração do exercício de 1990 não se previa qualquer ajuste anual. O imposto era apurado mensalmente e com prazo de vencimento também mensal. Contudo, havia a **opção** tão-somente de se efetuar o pagamento do imposto, **atualizado**, no caso de mais de uma fonte pagadora em um mesmo mês, quando da entrega da declaração anual, não havendo qualquer ajuste.

Essa sistemática foi alterada com a edição da Lei nº 8.134, de 27 de dezembro de 1990, quando se voltou a instituir a figura da **declaração de ajuste anual**, com previsão de deduções de pagamentos efetuados no ano-calendário, inclusive a dedução de imposto pago ou retido na fonte durante o ano-base.

Para visualização dos dispositivos legais aplicáveis à matéria em julgamento, transcreve-se a seguir:

1 - Lei nº 7.713, de 1988

“Art. 1º. Os rendimentos e ganhos de capital percebidos a partir de 1º de janeiro de 1989, por pessoas físicas ou domiciliadas no Brasil, serão tributados pelo imposto de renda na forma da legislação vigente, com as modificações introduzidas por esta Lei.

Art. 2º. O imposto de renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos.

Art. 3º O imposto incidirá sobre o **rendimento bruto**, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos arts. 9º a 14 desta Lei.

(...)



Processo nº. : 10480.012320/00-93
Acórdão nº. : CSRF/01-04.927

Art. 12 – No caso de rendimentos recebidos acumuladamente, o imposto incidirá, no mês do recebimento ou crédito, sobre o total dos rendimentos, diminuídos do valor das despesas com ação judicial necessárias ao seu recebimento, inclusive de advogados, se tiverem sido pagas pelo contribuinte, sem indenização.” (...)

II - Lei nº 8.134, de 1990

Art. 1º. A partir do exercício de 1991, os rendimentos e ganhos de capital percebidos por pessoas físicas residentes ou domiciliadas no Brasil serão tributados pelo imposto de renda na forma da legislação vigente, **com as modificações introduzidas por esta Lei.**

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..**

(...)

Art. 9º As pessoas físicas deverão apresentar anualmente declaração de rendimentos,

(...)

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”

III - Lei nº 8.981, de 1995

Art. 7º. A partir de 1º de janeiro de 1995, a renda e os proventos de qualquer natureza, inclusive os rendimentos e ganhos de capital, percebidos por pessoas físicas residentes ou domiciliadas no Brasil, **serão tributados pelo imposto de renda na forma da legislação vigente**, com as modificações introduzidas por esta Lei.” (destacamos)

(...)

“Da Incidência Mensal do Imposto



Processo nº. : 10480.012320/00-93
Acórdão nº. : CSRF/01-04.927

Art. 8º O imposto de renda incidente sobre os rendimentos de que tratam os arts. 7º, 8º e **12** da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, será calculado de acordo com a seguinte tabela progressiva em Reais: ...” (...)

“Da Declaração de Rendimentos

“Art. 11. A pessoa física deverá apurar o saldo em Reais do imposto a pagar ou o valor a ser restituído, **relativamente aos rendimentos percebidos no ano-calendário**, e apresentar anualmente declaração de rendimentos em modelo” (destacamos)

Conhecidos os dispositivos legais que dispõem sobre a matéria, destacamos que o art. 9º, da Lei nº 8.134, de 1990, restabeleceu a figura da declaração anual de rendimentos com os devidos ajustes (deduções de despesas médicas, contribuições e doações, entre outras) e, do imposto então calculado, com base na tabela progressiva, passou-se a deduzir o imposto retido pela fonte pagadora ou recolhido, por antecipação, pelo próprio sujeito passivo.

Com base na legislação vigente é que o digno auditor fiscal lavrou o auto de infração, em face da constatação de não ter o contribuinte incluído esses rendimentos na composição da base de cálculo do imposto quando da apresentação da declaração de rendimentos.

Nesse contexto, passo ao exame da lide.

A jurisprudência firmada neste Tribunal Administrativo quanto à matéria, após prolongado estudo e debate, firmou-se no sentido da legitimidade da exigência na figura do contribuinte pessoa física.

No caso, a legislação de regência, conforme visto acima, estatui que os rendimentos do trabalho, inclusive os recebidos acumuladamente em decorrência de demanda judicial, sujeitam-se ao desconto do imposto de renda na fonte, a título de antecipação do apurado na declaração de rendimentos.

Processo nº. : 10480.012320/00-93
Acórdão nº. : CSRF/01-04.927

Também necessário o esclarecimento de que, no sistema de retenção de fonte, a pessoa obrigada a satisfazer a obrigação, a princípio, é a pessoa que lhe atribuiu esse rendimento. Tem-se, pois, que a lei elegeu a fonte pagadora do rendimento para sujeito passivo **da obrigação de reter** o imposto, sendo que também **a lei instituiu a obrigação de o beneficiário incluir o rendimento percebido durante o ano-calendário na declaração de ajuste**, com o fito de determinar a real base de cálculo do imposto devido durante o ano-calendário.

Não se sujeitam à base de cálculo os rendimentos isentos, não tributáveis ou tributáveis exclusivamente na fonte.

Temos, pois, que os valores pagos ao interessado integram o rol dos rendimentos sujeitos à incidência por antecipação, ou seja, a tributação na fonte dá-se por antecipação do imposto devido na declaração anual, de cujo imposto apurado será deduzido o pago na fonte. Sendo que a obrigação da fonte pagadora é tão-somente a de reter e de recolher o imposto de renda na fonte, respondendo pelo recolhimento, ainda que não retido, no caso de a ação fiscal ocorrer contra a fonte pagadora, **desde que dentro do próprio ano-calendário do pagamento do rendimento**.

Por outro lado, é dever legal do beneficiário declarar o rendimento auferido e pagar o imposto apurado na declaração anual, compensando o imposto retido quando ocorrida a retenção.

Assim, no caso específico do imposto de renda retido na fonte a título de antecipação, temos que a responsabilidade atribuída à fonte pagadora (reter o imposto a título de antecipação) não afasta a do legítimo sujeito passivo de cumprir a obrigação de oferecer os rendimentos à tributação na declaração de ajuste anual.

A lei, conforme previsto no art. 128 do CTN, atribuiu a terceiro (no caso a fonte pagadora) tão-somente a responsabilidade pela **retenção do imposto a título**



Processo nº. : 10480.012320/00-93
Acórdão nº. : CSRF/01-04.927

de antecipação do devido na declaração. No entanto, há de se observar que esta responsabilidade não persiste “ad eternum”.

Findo o ano-calendário em que se deu o pagamento e, mais ainda, transcorrido o prazo para entrega da declaração de rendimentos do beneficiário, não há que perdurar a responsabilidade atribuída à fonte pagadora. Isto porque se trata de situação em que o cumprimento da obrigação pela fonte pagadora fica afastado, ou seja, o encerramento do exercício e o decurso do prazo para a entrega da declaração, afastam a responsabilidade da fonte pagadora, passando a surgir a obrigação do legítimo sujeito passivo – o beneficiário do rendimento.

Nesta ordem de idéias, o procedimento de ofício ocorrido após o encerramento do ano-calendário é legítimo ao considerar que o imposto incidente sobre os rendimentos recebidos pela pessoa física passa a ser devido na declaração de ajuste, com os demais rendimentos já declarados.

No caso dos autos, o Auto de Infração foi lavrado em 18 de setembro de 2000, exigindo o imposto de renda relativo a fato gerador ocorrido em 1998. Portanto, em momento posterior ao final do ano-calendário.

Constatado esse fato, não se justifica a posição daqueles que entendem a manutenção da exigência na fonte pagadora, isto porque, findo o ano-calendário não há mais que se falar em **antecipação** de imposto. Antecipar o quê se já transcorrido o prazo de antecipação?

Cabe, ainda, nesta assentada, a transcrição dos seguintes artigos do CTN:

“Art. 45. Contribuinte do imposto é o titular de 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.



Processo nº. : 10480.012320/00-93
Acórdão nº. : CSRF/01-04.927

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 da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

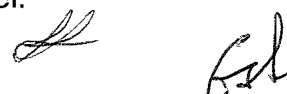
II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.(Grifou-se).

Pelos dispositivos legais em destaque, tem-se que a responsabilidade decorre de disposição expressa de lei.

A responsabilidade pela retenção do imposto, no caso dos autos, nos termos da lei que a instituiu, se dá a título de antecipação daquele que o contribuinte, pessoa física, tem o dever de apurar em sua declaração de ajuste anual.

A pessoa física beneficiária é o titular da disponibilidade econômica, ou seja, é efetivamente o contribuinte. O fato de a fonte não efetuar a retenção, a título de antecipação do devido na declaração, não exime o contribuinte - pessoa física de incluir os rendimentos recebidos em sua DIRPF anual.

Assim, resumindo, no caso de imposto incidente na fonte, a título de redução na declaração, a ausência da retenção não exime o beneficiário de declarar todos os rendimentos recebidos no ano-calendário, pois a pessoa física beneficiária é efetivamente o sujeito passivo - contribuinte, nos exatos termos da lei.



Processo nº. : 10480.012320/00-93
Acórdão nº. : CSRF/01-04.927

A fonte pagadora, em casos que tais, assume o papel, nos termos da legislação que rege a matéria, de tão-somente antecipar o imposto a ser apurado na declaração.

Em face de diversos julgados levados a efeito neste Colegiado, constatou-se, ainda, que o Fisco, em lançamento de ofício, ora exigia o imposto de renda junto à fonte pagadora, ora exigia o imposto do beneficiário pessoa física, seja lançando os rendimentos omitidos na declaração, seja deslocando rendimentos declarados como isentos/não tributáveis para rendimentos tributáveis.

A legislação regente não dá guarida a essa opção, quanto ao mesmo fato (rendimento). Por ocasião do lançamento, só há um sujeito passivo. A lei não dá guarida ao fisco de eleger, conforme as circunstâncias, ora um, ora outro. Tendo-se a identificação do beneficiário, sobre ele deve recair o imposto, visto ser o sujeito passivo - contribuinte da relação jurídica. Dando-se a ação fiscal dentro do ano-base, a exigência há de ser na fonte pagadora, nos exatos preceitos da lei. Qualquer outro procedimento poder-se-ia chegar à situação de se exigir o mesmo imposto tanto da fonte pagadora como do contribuinte pessoa física, tipificando *bis in idem*. Há possibilidades para tanto, por ex.: fonte pagadora em determinada Região Fiscal e pessoa física em outra; pessoa física não mais com vínculo com a fonte pagadora, sem que essa possa informar ao beneficiário do rendimento ter sofrido a ação fiscal para recolher o imposto não retido e a pessoa física beneficiária também sofrer ação fiscal.

Em outra situação, poder-se-ia exigir o imposto na fonte quando o beneficiário sequer estaria sujeito à apresentação da declaração, quando, então, a exigência do imposto na fonte, após o prazo da entrega da declaração, seria improcedente, visto que a incidência, nos termos legais, é tão-somente a título de antecipação. Antecipar o quê se, nesse caso, sequer o beneficiário se encontrava obrigado a apresentar a DIRPF e teria direito à restituição.



Processo nº. : 10480.012320/00-93
Acórdão nº. : CSRF/01-04.927

Assim é que, sabiamente, o legislador, nos casos de incidência na fonte, quanto a rendimentos pagos e não sujeitos a ajuste anual, previu ser de inteira responsabilidade da fonte pagadora o recolhimento de imposto não retido. Fala-se, aqui, do Decreto-lei nº 5.844, de 1943, com ênfase aos seus artigos 99, 100 e 103. Referidos artigos encontram-se consolidados nos artigos 717, 721 e 722 do RIR/99,

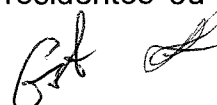
Apesar de o Regulamento do Imposto de Renda, acima citado, considerar os dispositivos legais previstos no Decreto-lei nº 5.844, de 1943, como também aplicáveis à obrigação da fonte de reter o imposto quando do pagamento de rendimento sujeitos à incidência na fonte a título de antecipação, não é este o ordenamento jurídico previsto naquele diploma legal.

Na sistemática do Decreto-lei nº 5.844, de 1943, no "Título I - Da Arrecadação por Lançamento - Parte Primeira - Tributação das Pessoas Físicas" (arts. 1º a 26) previa-se a incidência de imposto de renda anual, por cédulas, deduções cedulares e abatimentos) **e ainda não contemplava a incidência de imposto na fonte sobre os rendimentos sujeitos à tabela progressiva anual.**

Na "Parte Segunda - Tributação das Pessoas Jurídicas" do art. 27 a 44. Os artigos 45 a 94 referem-se a casos especiais de incidência de imposto (espólio, liquidação, extinção e sucessão de pessoas jurídicas, empreitadas de construção, atividade rural, transferência de residência para o País, administração do imposto pela entrega da declaração, pagamento do imposto em quotas, meios, local e prazo de pagamento.

O "**Título II - Da Arrecadação das Fontes**" que interessa à formação de convicção para julgamento do lançamento em questão, desdobra-se em III Capítulos, que são:

O **Capítulo I** envolve os seguintes rendimentos: quotas-partes de multas (art. 95), títulos ao portador e taxas (art. 96), rendimentos de residentes ou



Processo nº. : 10480.012320/00-93
Acórdão nº. : CSRF/01-04.927

domiciliados no estrangeiro (art. 97) e de exploração de películas cinematográficas estrangeiras (art.98). Esses rendimentos sujeitavam-se ao imposto de renda na fonte a alíquotas específicas.

O “**Capítulo II - Da retenção do imposto**” determina, no art. 99, o momento em que compete à fonte reter o imposto referente aos rendimentos especificados nos arts. 95 e 96. E, no art. 100, o momento da retenção quanto aos rendimentos tratados nos arts. 97 e 98.

O “**Capítulo III - Do Recolhimento do imposto**” disciplina a obrigatoriedade de recolher aos cofres públicos o imposto retido e o prazo desse recolhimento (arts. 101 e 102, respectivamente). E, em seu art. 103, espelha o seguinte ditame legal:

“Art. 103. Se a fonte ou o procurador não tiver efetuado a retenção do imposto, responderá pelo recolhimento deste, como se o houvesse retido.”

Mencionados os dispositivos legais acima, pode-se constatar os fatos a seguir enumerados:

1 - No Decreto-lei nº 5.844, de 1943, ainda não havia sido instituído o regime de tributação de imposto na fonte sobre rendimentos do trabalho assalariado e não assalariado, que eram tributados tão-somente na declaração anual.

2 - Os artigos 95 a 98 do referido Decreto-lei contemplam quatro tipos de rendimentos que se sujeitavam ao imposto na fonte e não eram incluídos na declaração anual. Ou seja, embora não expressamente na lei, a incidência era de exclusividade de fonte.

3 - Na seqüência, tratando-se de rendimentos que sofriam a incidência de imposto de renda na fonte quando do pagamento ao beneficiário, sem que aqueles

Processo nº. : 10480.012320/00-93
Acórdão nº. : CSRF/01-04.927

rendimentos se sujeitassem à tributação na declaração anual, sabidamente o legislador, no art. 103, instituiu a figura típica do responsável pelo imposto, caso não tivesse efetuado a retenção a que estava obrigado. Assim, **em casos que tais**, instituiu-se a figura do substituto, conforme defendido na doutrina.

É de notório conhecimento o disciplinamento do inciso III, do art. 97, do CTN, através do qual **somente a lei pode estabelecer a definição de sujeito passivo**.

Ocorre que, ao longo dos anos, smj., o artigo 103 do Decreto-lei nº 5.844, de 1943, equivocadamente, vem constituindo matriz legal de artigo de Regulamento do Imposto de Renda, baixado por Decretos, os quais têm a função de tão-somente consolidar e regulamentar a legislação do imposto de renda. Assim, nos termos do art. 99 do CTN, “O conteúdo e o alcance dos decretos restringem-se aos das leis em função das quais sejam expedidos, ...”.

Logo, não pode dispositivo regulamentar, baixado por Decreto, estender o conceito de sujeito passivo, no caso de responsável, onde a lei não o fez.

A responsabilidade, no caso da fonte pagadora obrigada a reter o imposto de renda, a título de redução daquele a ser apurado na Declaração de Ajuste Anual, se dá tão-somente dentro do próprio ano-calendário. Essa sistemática permite, controle mais eficaz, por parte da administração tributária, principalmente após a instituição da DIRF, além de possibilitar antecipação de receita aos cofres do Erário.

O fato de a fonte pagadora não efetuar a retenção do imposto na fonte, a título de antecipação, por mero equívoco ou mesmo omissão, não significa que o beneficiário do rendimento esteja desobrigado de incluir esses rendimentos entre aqueles sujeitos à tabela progressiva na declaração, pois, efetivamente, é ele o contribuinte.



Processo nº. : 10480.012320/00-93
Acórdão nº. : CSRF/01-04.927

Nesse sentido, vasta é a jurisprudência deste Colegiado e também a das demais Câmaras deste Conselho, competentes para julgar a matéria, podendo-se citar os seguintes Acórdãos 102-43.925, 104-12.238 e 106-11.335. Também nesse sentido o julgado na Câmara Superior de Recursos Fiscais (Acórdão mº CSRF/01-01.148), conforme fundamentos consubstanciados na ementa a seguir transcrita:

“FALTA DE RETENÇÃO DO IMPOSTO: A falta de retenção do imposto pela fonte pagadora não exonera o beneficiário dos rendimentos da obrigação de incluí-los, para tributação, na declaração de rendimentos”

No Judiciário, à unanimidade, decidiu a Quarta Turma do Tribunal Regional Federal da 1ª Região, tendo como Relatora a Exma. Sra. Juíza Eliana Calmon, quanto à matéria em julgamento, conforme a seguinte ementa:

“Tributário - Imposto de Renda - responsabilidade: contribuinte ou responsável - Incidência sobre correção monetária.

1. O pagamento do tributo deve ser feito pelo contribuinte e só na hipótese de não ser o mesmo encontrado, é que se impõe a exigibilidade ao responsável.

2 ...”

Do voto, excerta-se:

“Os impetrantes, ora recorrentes, afirmam que efetuaram as suas declarações pautando-se nas informações fornecidas pela fonte pagadora, sem nada omitirem ou sonegarem.

Portanto, entendem que se houver omissão, equívoco ou retenção na fonte “a menor” do Imposto de Renda, não podem ser responsabilizados pelo erro.

Ademais ponderam que a parcela paga a mais e sobre a qual não houve a retenção ...

O primeiro dos argumentos não pode prosperar, porque a responsabilidade primeira quanto ao pagamento é do contribuinte. Só na hipótese de não ser possível a cobrança do mesmo é que é chamado o responsável tributário, o qual funciona como uma espécie de garante.” (AMS 93.01.344466-1-MT).

Processo nº. : 10480.012320/00-93

Acórdão nº. : CSRF/01-04.927

Embora no citado decidir não se faça, expressamente, distinção entre retenção exclusiva e por antecipação, constata-se ser o caso então em julgamento decorrente de rendimento sujeito à retenção por antecipação na declaração de rendimento. Conclui-se ser a pessoa física o sujeito passivo (contribuinte) e não mais cabível a exigência do imposto de renda na fonte.

Pode-se, pois concluir, o equívoco quanto à eleição da fonte, como sujeito passivo (responsável-substituto), quando a retenção é, **por lei**, mera **antecipação do devido na declaração e a exigência se dá após o correspondente ano-calendário**. Até porque, perante o órgão fiscalizador e julgador administrativo, em primeiro ou segundo grau, a pessoa física é a beneficiária do rendimento e, portanto, sujeito passivo/contribuinte na declaração anual de ajuste. Daí a firme jurisprudência administrativa no sentido de se manter a exigência do imposto de renda apurado na declaração anual, decorrente da inclusão dos rendimentos que não sofreram a incidência na fonte.

Adotar o entendimento do julgado recorrido poder-se-ia estar beneficiando, indevidamente, o beneficiário do rendimento a pessoa física, em prejuízo ao Erário, no caso de o montante do rendimento, na fonte, estar sujeito à alíquota de 15% e, na declaração, em conjunto com outros rendimentos sujeitos à tabela progressiva, o somatório dos rendimentos elevar a classe dos rendimentos para a alíquota máxima. O lançamento é atividade vinculada, cabendo ao lançador calcular **exatamente** o montante do tributo devido pelo sujeito passivo - contribuinte.

Apenas a título de esclarecimento, em matéria semelhante, quando o imposto também é exigido a título de antecipação daquele devido na declaração, a própria administração fiscal dispensou o lançamento quando já passado o ano base em que o imposto deveria ter sido pago. É o caso do carnê-leão. Passa-se a exigir multa específica pela ausência de antecipação de imposto. Caberia, no caso, exigir-se da fonte pagadora multa pelo descumprimento de uma obrigação legal, exigindo-se o imposto do efetivo contribuinte, na declaração anual.

Processo nº. : 10480.012320/00-93
Acórdão nº. : CSRF/01-04.927

Em face de todo o exposto, legítimo o lançamento na pessoa física beneficiária do rendimento. DOU provimento ao recurso, determinando o retorno dos autos à Câmara de origem, para o enfrentamento do mérito.

Sala das Sessões – DF, em 12 de abril de 2004.


LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO 