



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
QUARTA TURMA

Processo nº. : 10840.001649/2001-07
Recurso nº. : 106-133202
Matéria : IRPF
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Interessado : JOSÉ ROBERTO FARDINI
Recorrida : SEXTA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Sessão de : 14 de março de 2006
Acórdão nº. : CSRF/04-00.223

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.

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 – Ocorrendo a previsão da tributação na fonte a título de antecipação do imposto devido na declaração de ajuste anual de rendimentos e a 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.

Recurso especial provido.

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

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

Processo nº. : 10840.001649/2001-07
Acórdão nº. : CSRF/04-00.223



MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE



LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO
RELATORA

FORMALIZADO EM: 04 AGO 2006

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: ROMEU BUENO DE CAMARGO, MARIA HELENA COTTA CARDOZO, REMIS ALMEIDA ESTOL, JOSÉ RIBAMAR BARROS PENHA, WILFRIDO AUGUSTO MARQUES e MARIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR.

Processo nº. : 10840.001649/2001-07
Acórdão nº. : CSRF/04-00.223

Recurso nº. : 106-133.202
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Interessado : JOSÉ ROBERTO FARDINI

RELATÓRIO

A Fazenda Nacional, inconformada com a decisão consubstanciada no Acórdão nº 106-13.857, da E. Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, proferida na Sessão de 17 de março de 2004, dela recorre, objetivando sua reforma, alegando dissídio jurisprudencial em face da decisão prolatada no Acórdão 102-45.952.

Recurso devidamente admitido pelo i. Presidente daquela Câmara, conforme o Despacho nº 106-149/2004 (fls. 92/95).

O Auto de Infração de fls. 03/04 noticia a omissão, de rendimentos recebidos de pessoa jurídica, com vínculo empregatício, no ano-calendário de 1994.

No "Termo de Conclusão Fiscal" (fls. 08) consta que:

- o sujeito passivo informou, em sua DIRPF, ter recebido, de pessoa jurídica, rendimentos tributáveis no valor de 34.980,13 UFIRs e rendimentos isentos e não tributáveis no valor de 8.773,90 UFIRs, a título de (Indenização Judicial PASEP Salário Família;

- no informe de rendimentos emitido pela fonte pagadora, constata-se que 4.768,34 UFIRs referiam-se a Indenização Judicial – Passivo Trabalhista e esse valor foi objeto de lançamento (Notificação Eletrônica - fls. 32);

- anulada, por vício formal, nos termos da decisão de fls. 25/30, refez-se o lançamento por entender a fiscalização que o montante dos rendimentos correspondentes a 4.768,34 UFIRs referem-se a rendimentos tributáveis.

Processo nº. : 10840.001649/2001-07
Acórdão nº. : CSRF/04-00.223

Levada a matéria a julgamento na Colenda Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, decidiu o Colegiado, à unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso voluntário interposto, sob os fundamentos consubstanciados nos excertos do Voto guerreado, a seguir transcritos:

“A questão da responsabilidade tributária tem sido frequentemente debatida no âmbito deste Tribunal Administrativo. Em diversas oportunidades pude expressar meu entendimento no sentido de que o beneficiário dos rendimentos deveria ser o responsável pelo pagamento do imposto incidente sobre verbas tributáveis e não recolhido antecipadamente para os casos em que a lei assim determinava.

Contudo, em razão de muita reflexão e estudo sobre essa matéria, tive a possibilidade de reavaliar os fundamentos que embasavam as correntes divergentes, acabando por reconsiderar meu entendimento anterior, passando a compartilhar da corrente que atribui a responsabilidade para a fonte pagadora, conforme tratado no presente casos.

Dessa forma, peço permissão ao Ilustre Conselheiro EDISON CARLOS FERNANDES, para adotar o brilhante voto proferido em caso semelhante ao aqui analisado, o qual transcrevo abaixo.

“Conquanto sejam várias as alegações trazidas pelo Recorrente para fundamentar o cancelamento do auto de infração ora em debate, sendo todas elas pertinentes, tendo em vista as posições por mim apresentadas em situações anteriores, creio que a discussão da responsabilidade tributária no caso em tela seja suficiente para resolver a questão levantada por meio do lançamento de ofício da autoridade administrativa.

Em cumprimento ao disposto no artigo 146 da Constituição Federal de 1988, o Código Tributário Nacional – CTN, posto que uma lei ordinária na sua origem, foi recepcionado como a lei tributária geral, com estado de lei complementar. Com relação ao sujeito passivo, a lei geral assim estabelece:

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 tributária principal diz-se:



Processo nº. : 10840.001649/2001-07
Acórdão nº. : CSRF/04-00.223

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.

Ainda no exercício de sua competência constitucional, com relação específica ao Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza – IR, o mesmo Código Tributário Nacional – CTN assim disciplinou a sujeição passiva:

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 da 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.

Uma vez autorizada pela lei complementar, regra geral em direito tributário, a legislação ordinária, no exercício da competência de instituição do tributo em tela, previu expressamente a responsabilidade tributária da fonte pagadora no caso de rendimentos reconhecidos por meio de medida judicial.

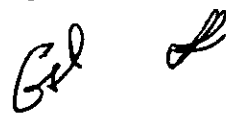
Assim determina o artigo 46 da Lei nº 8.541, de 1992:

Art. 46. O imposto sobre a renda incidente sobre os rendimentos pagos em cumprimento de decisão judicial será retido na fonte pela pessoa física ou jurídica obrigada ao pagamento, no momento em que, por qualquer forma, o rendimento se torne disponível para o beneficiário.

Com a devida vênia da autoridade julgadora de primeira instância, entendo que a legislação tributária pertinente ao IR, tal como estruturada na forma acima descrita, transfere a responsabilidade tributária à fonte pagadora de maneira exclusiva, retirando a vinculação do contribuinte.

Nessa minha posição estou acompanhado pelo ilustre Bulhões Pedreira (Imposto de Renda. Editora APEC: Rio de Janeiro; 1969, item 18.22), que explica:

Em regra, a lei não transfere a responsabilidade de sujeito passivo do imposto para o beneficiário do rendimento, se a fonte pagadora deixa de proceder à retenção. O imposto será sempre exigido da fonte pagadora, e não do beneficiário.



Processo nº. : 10840.001649/2001-07
Acórdão nº. : CSRF/04-00.223

Diante do exposto, considero que o Recorrente não pode ser responsabilizado pela obrigação tributária no caso em tela, devido à expressa designação da fonte no artigo 46 da Lei nº 8.541, de 1992. Sendo assim, tomo conhecimento do Recurso Voluntário e julgo no sentido de DAR-LHE PROVIMENTO, cancelando o auto de infração..”

A recorrente apresenta, como paradigma, o Acórdão 102-45952, que, em relação à matéria vergastada, espelha a seguinte ementa:

“RETENÇÃO NA FONTE – NÃO RETENÇÃO – RESPONSABILIDADE DO CONTRIBUINTE-BENEFICIÁRIO – A falta de retenção do imposto pela fonte pagadora não exonera o contribuinte de oferecer os rendimentos à tributação. O contribuinte do imposto de renda é o adquirente da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de proventos de qualquer natureza. A responsabilidade atribuída à fonte pagadora tem caráter apenas supletivo, não exonerando o contribuinte.”

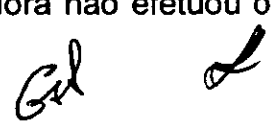
No Despacho de admissibilidade, reconheceu-se o dissídio jurisprudencial, dando-se seguimento ao apelo, sob os seguintes fundamentos:

No Acórdão recorrido, entende-se certo que à fonte pagadora cabe a responsabilidade pelo pagamento de imposto não retido, no sistema de antecipação do apurado na DIRPF.

Cientificado, o contribuinte apresentou, em tempo hábil, suas contra-razões (fls. 98109).

Em síntese, refere-se ao não cabimento do apelo, argüindo não haver similitude fática entre o acórdão recorrido e o apresentado como paradigma.

Alega que a fonte pagadora reconheceu a responsabilidade exclusiva pelos valores do imposto não retido e que foram objeto de inclusão no Programa de Recuperação Fiscal (REFIS) enquanto no paradigma a fonte pagadora não efetuou o desconto do imposto.



Processo nº. : 10840.001649/2001-07
Acórdão nº. : CSRF/04-00.223

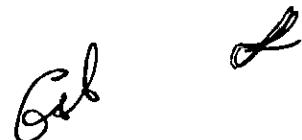
No mérito, afirma ser o imposto de responsabilidade exclusiva da fonte pagadora. Para tanto, apegase às disposições dos arts. 45 e 121, ambos do CTN, e ao art. 46, da Lei nº 8.541, de 1992, este último no sentido de que o imposto incidente sobre rendimentos pagos em cumprimento de decisão judicial será retido pela pessoa física ou jurídica obrigada ao pagamento, ressaltando ser a responsabilidade da fonte pagadora.

Reporta-se, ainda, aos arts. 681 e seu § 1º, 791 e 792 do RIR/99, arguindo que tais diplomas colocam a fonte pagadora como única responsável pela retenção e pelo recolhimento.

Apegase à doutrina, transcrevendo posição de Ricardo Mariz de Oliveira; refere-se a entendimentos constantes nas ementas dos Acórdãos 106-11749 e 102-42013, transcrevendo, ainda, ementas de decisões prolatadas no Poder Judiciário.

Ao final, afirma que a manutenção do julgado evidencia situação consagradora de enriquecimento ilícito, transcrevendo, para tanto, os arts. 884 a 886 do Código Reale e pede o não conhecimento do recurso e, se vencida essa preliminar, seja negado provimento ao apelo.

É o Relatório.



Processo nº. : 10840.001649/2001-07
Acórdão nº. : CSRF/04-00.223

VOTO

Conselheira LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO, Relatora.

Recurso tempestivo.

Busca a Fazenda Nacional a reforma do julgado. Para tanto, afirma que a responsabilidade da fonte pagadora, pela retenção do imposto, se dá enquanto não transcorrido o ano-calendário. Findo o ano-calendário, tratando-se de rendimento tributável, há de se buscar o imposto do beneficiário do rendimento, na declaração de rendimentos.

Para o devido posicionamento, exige-se o imposto do beneficiário sobre rendimentos tributáveis, na modalidade de antecipação do devido na declaração anual de ajuste, declarando o contribuinte como se isento fosse e sobre o mesmo não incidiu retenção pela fonte pagadora.

A matéria é conhecida nesta E. Câmara que, após longos debates, consolidou o entendimento de legítima a exigência do imposto na declaração de ajuste anual da pessoa física beneficiária do rendimento no caso de a fonte pagadora deixar de efetuar a retenção do imposto e a incidência ser tipificada a título de antecipação do imposto devido na declaração de ajuste anual do beneficiário, dando-se a ação fiscal após o término do respectivo ano-calendário.

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.



Processo nº. : 10840.001649/2001-07
Acórdão nº. : CSRF/04-00.223

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 decorrentes de trabalho com vínculo empregatício, através de ação judicial e sem a devida retenção do imposto pela fonte pagadora.

Temos, no enquadramento legal da exigência, os seguintes dispositivos, a seguir transcritos:

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.



Processo nº. : 10840.001649/2001-07
Acórdão nº. : CSRF/04-00.223

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.
(...)

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.

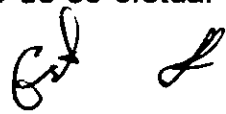
Art. 2º. O imposto de renda das pessoas físicas será devido à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, **sem prejuízo do ajuste estabelecido no art. 11.** (destacamos)

Art. 3º. O imposto de renda na fonte, de que tratam os artigos 7º e 13 da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, incidirá sobre os valores efetivamente pagos no mês."

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)

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 de 1989 não se previa qualquer ajuste anual. O imposto era apurado mensalmente e com prazo de vencimento também mensal. Contudo, tão-somente havia a **opção** de se efetuar o



Processo nº. : 10840.001649/2001-07
Acórdão nº. : CSRF/04-00.223

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 (arts. 8º, 9º, 10 e 11).

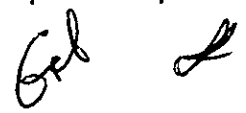
Assim é que o art. 9º, da Lei nº 8.134, de 1990, restabeleceu a figura da declaração anual de rendimentos com os devidos ajustes (deduções de despesas médicas, contribuições e doações, entre outras) e, do imposto então calculado, com base na tabela progressiva, deduzia-se o imposto retido pela fonte pagadora ou recolhido mensalmente 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 relacionado rendimentos que deveriam compor a base de cálculo do imposto quando da apresentação da declaração de rendimentos.

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 (artigos 8º, 11, 15 e 16, inciso III, da Lei nº 8.981, de 1995) estatui que os rendimentos do trabalho assalariado sujeitam-se ao desconto do imposto de renda na fonte, a título de antecipação do devido na declaração de rendimentos.

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



Processo nº. : 10840.001649/2001-07
Acórdão nº. : CSRF/04-00.223

atribuiu esse rendimento. Tem-se, pois, que a lei elegeu a fonte pagadora do rendimento para sujeito passivo **da obrigação de reter** o imposto.

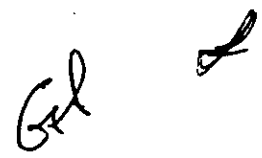
Assim, os valores pagos ao interessado integram o rol dos rendimentos sujeitos à incidência por antecipação, ou seja, a tributação na fonte ocorre a título de antecipação do imposto devido na declaração anual, de cujo imposto apurado será deduzido o pago na fonte. Sendo que a obrigação da fonte pagadora é tão-somente a de reter e de recolher o imposto de renda na fonte.

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 tiver ocorrido a retenção.

No caso específico do imposto de renda retido na fonte a título de antecipação, 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 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.



Processo nº. : 10840.001649/2001-07
Acórdão nº. : CSRF/04-00.223

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 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.

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).

Processo nº. : 10840.001649/2001-07
Acórdão nº. : CSRF/04-00.223

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. No caso, desconsiderar a inclusão do rendimento, como se isento fosse, e adicioná-lo aos rendimentos sujeitos à tabela progressiva.

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.

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 do beneficiário.

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 contempla essa discricionariedade, quanto ao mesmo fato (rendimento). Por ocasião do lançamento, só há um sujeito passivo. A lei

Processo nº. : 10840.001649/2001-07
Acórdão nº. : CSRF/04-00.223

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 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 possibilidade 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 esta 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. Caso em que o beneficiário não teria conhecimento, não se aproveitaria da compensação e o imposto sequer seria devido. Antecipar o quê se, nesse caso, sequer o beneficiário se encontrava obrigado a apresentar a DIRPF e, inclusive, teria direito à restituição.

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.



Processo nº. : 10840.001649/2001-07
Acórdão nº. : CSRF/04-00.223

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 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

Processo nº. : 10840.001649/2001-07
Acórdão nº. : CSRF/04-00.223

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 rendimentos se sujeitassem à tributação na declaração anual, sabiamente 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

Processo nº. : 10840.001649/2001-07
Acórdão nº. : CSRF/04-00.223

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, ...".

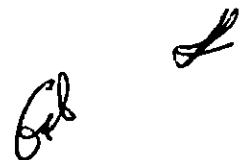
Logo, não pode dispositivo regulamentar, baixado por Decreto, estender o conceito de sujeito passivo, no caso de responsável, onde a lei não o fez.

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.

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 nº 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"



Processo nº. : 10840.001649/2001-07
Acórdão nº. : CSRF/04-00.223

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).

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

Processo nº. : 10840.001649/2001-07
Acórdão nº. : CSRF/04-00.223

antecipação do devido na declaração e a exigência se dá após o correspondente ano-base.. 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.

A propósito, o STJ, em recentes julgados, posicionou-se no sentido de que ainda que a fonte pagadora não efetue a retenção do imposto, tal fato não exime o contribuinte do pagamento do imposto, sob o argumento de que a fonte não o substitui (REsp 573.052-SC, Rel. Min. Eliana Calmon, julgado em 7.12.2004).

Apenas a título de esclarecimento ao i. Recorrente, a citação à penalidade, nos termos do art. 9º, da Lei nº 10.426, só tem aplicação a partir de sua publicação, não se podendo invocá-la ao caso em julgamento, visto que o fato gerador é anterior à sua edição.

No tocante à suscitada preliminar, pelo contribuinte, no sentido do não cabimento do especial sob o argumento de não haver similitude fática entre os julgados, razão não lhe assiste.



Processo nº. : 10840.001649/2001-07
Acórdão nº. : CSRF/04-00.223

Por força regimental, a divergência há de se manifestar em face de **decisões** divergentes. Os argumentos utilizados pelo contribuinte em suas contra-razões, objetivando o não conhecimento do especial interposto pelo i. Representante da Fazenda Nacional, não são objeto de **decisão**, tão-somente deu-se conhecimento no sentido de ter a fonte pagadora apresentado declaração com opção de incluir a dívida no REFIS, anotando-se, inclusive, a ausência de confirmação de que o valor do imposto, ora em litígio, tivessem sido incluídos no REFIS.

Leva-se ainda, ao conhecimento do contribuinte, frente ao argumento de enriquecimento ilícito (pagamento do imposto em duplicidade, pela fonte pagadora e nos presentes autos, não ser este o foro competente para a devida análise.

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 14 de março de 2006


LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO 