



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº. : 13884.002125/00-37
Recurso nº. : 106-129372
Matéria : IRPF – Ex.: 1997
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Recorrida : SEXTA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Interessada : SANDRA HELENA DOS SANTOS
Sessão de : 12 de abril de 2004
Acórdão nº. : CSRF/01-04.911

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 na 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.

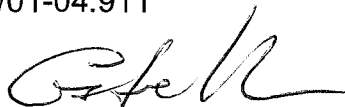
Recurso provido.

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. : 13884.002125/00-37

Acórdão nº. : CSRF/01-04.911



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. : 13884.002125/00-37
Acórdão nº. : CSRF/01-04.911

Recurso nº. : 106-129372
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Interessada : SANDRA HELENA DOS SANTOS

RELATÓRIO

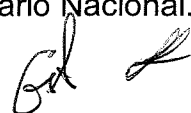
A Fazenda Nacional, inconformada com a decisão consubstanciada no Acórdão nº 106-12.886, da E. Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, proferida na Sessão de 18 de setembro de 2002, interpôs, tempestivamente, recurso especial a esta Câmara Superior de Recursos Fiscais objetivando a reforma daquele julgado (fls. 79/95), 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 106-2.127/2003 (fls. 96/97).

O Auto de Infração de fls. 33/35 noticia a omissão, na declaração do imposto de renda referente ao ano-calendário de 1996, de rendimentos do trabalho com vínculo empregatício recebidos de pessoa jurídica.

O Acórdão recorrido está assim ementado:

“1R FONTE – A legislação Tributária Federal atribui à fonte pagadora a responsabilidade pelo pagamento do imposto cuja retenção lhe caiba.”

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.”

 3

Processo nº. : 13884.002125/00-37
Acórdão nº. : CSRF/01-04.911

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.

Cientificada do julgado, do recurso especial e do despacho que admitiu o recurso interposto, a contribuinte apresentou as contra-razões de fls. 101/106.

Rechaça a contribuinte a afirmação da Fazenda Nacional de que o lançamento do imposto na pessoa física ou na fonte pagadora “... é mera opção do Fisco, independente da legitimidade”.

Para tanto, reporta-se ao art. 3º do CTN e destaca que **“todo ato administrativo, em matéria tributária, é vinculado, não há poder discricionário algum no lançamento.”**

Transcreve artigos da legislação tributária, a doutrina e julgado desta E. CSRF e posiciona-se a contribuinte, em síntese:

- a SRF sequer aventou a possibilidade de a fonte não efetuar a retenção;

- a prevalecer o entendimento da PFN, as fontes pagadoras se desobrigariam da retenção do imposto e, em consequência estariam desobrigadas da apresentação da DIRF;

- logo, o único mecanismo de controle seria a declaração de ajuste, a ser prestada pela própria beneficiária;



Processo nº. : 13884.002125/00-37
Acórdão nº. : CSRF/01-04.911

- não tem procedência a motivação da PFN, baseada no art. 121 do CTN, faltando, dessa forma, qualquer base legal para a autuação;

- da interpretação da PFN poderiam advir conseqüências nefastas no tocante à responsabilidade da fonte pagadora.

- requer a ratificação em questão, enfatizando que à falta de retenção do imposto pela fonte pagadora, a contribuinte não pode ser chamada a responder por erro daquela, responsável principal e substituto legal tributário que, por lei, em seu entender, deveria ter recolhido o imposto.

Ainda, no mérito, em síntese, rechaça a exigência da penalidade argumentando ter recebido o rendimento de órgão da União Federal que ter havido informação no sentido de ser o rendimento não tributável e inclusive, sequer foi objeto de inclusão no informe de rendimentos, requerendo, ao final, seja declarada sua ilegitimidade passiva, mantendo-se a decisão exarada pela. E. Sexta Câmara.



É o Relatório.



Processo nº. : 13884.002125/00-37
Acórdão nº. : CSRF/01-04.911

VOTO

Conselheira LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO, Relatora.

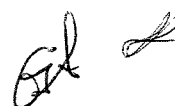
Recurso tempestivo.

Buscou a Fazenda Nacional demonstrar, no mérito, que o imposto é sempre devido, seja na fonte ou no sujeito passivo beneficiário do rendimento, podendo o imposto ser exigido daquela ou deste, acrescentando que se pode exigir de ambos, como é o caso de imposto por antecipação, quando não retido e exigido da fonte pagadora ou na declaração do beneficiário, quando omitido esse mesmo rendimento.

Para o devido posicionamento, exige-se o imposto da beneficiária sobre rendimentos que estavam sujeitos à retenção na fonte, na modalidade de antecipação daquele a ser apurado na declaração anual de ajuste.

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.

Preliminarmente, deve-se ressaltar que, nos termos do artigo 142 do Código Tributário Nacional, o lançamento tributário tem por objetivo formalizar o crédito



Processo nº. : 13884.002125/00-37
Acórdão nº. : CSRF/01-04.911

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 decorrentes da prestação de serviço com vínculo empregatício 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

  7

Processo nº. : 13884.002125/00-37
Acórdão nº. : CSRF/01-04.911

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.
(...)

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**.”

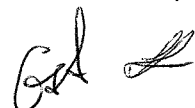
Art. 2º. O imposto de renda das pessoas físicas será devido à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, **sem prejuízo do ajuste estabelecido no art. 11.** (destacamos)

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 1990 não se previa qualquer ajuste anual. O imposto era apurado mensalmente e com prazo

 8

Processo nº. : 13884.002125/00-37
Acórdão nº. : CSRF/01-04.911

de vencimento também mensal. Contudo, tão-somente havia a **opção** 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 anual de ajuste**, 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 a contribuinte não ter relacionado rendimentos que deveriam compor a base de cálculo do imposto quando da apresentação da declaração de rendimentos.

Assim é que 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

 9

Processo nº. : 13884.002125/00-37
Acórdão nº. : CSRF/01-04.911

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

Temos, pois, que os valores pagos à interessada 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. Assim, a obrigação da fonte pagadora é tão-somente a de reter e de recolher o imposto de renda na fonte, por antecipação.

Por outro lado, é dever legal da beneficiária 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 anual de ajuste.

A lei, conforme previsto no art. 128 do CTN, atribuiu a terceiros (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 da beneficiária, 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. : 13884.002125/00-37
Acórdão nº. : CSRF/01-04.911

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 15 de julho de 1999, exigindo o imposto de renda relativo a fato gerador ocorrido em 1996. 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.

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).

  11

Processo nº. : 13884.002125/00-37
Acórdão nº. : CSRF/01-04.911

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 antecipação na declaração, a ausência da retenção não exime a beneficiária 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 da beneficiária.

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 no 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 discricionariedade, quanto ao mesmo 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



Processo nº. : 13884.002125/00-37
Acórdão nº. : CSRF/01-04.911

a identificação da beneficiária, 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 da 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 até se 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. : 13884.002125/00-37
Acórdão nº. : CSRF/01-04.911

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.**

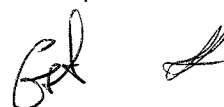
Na “Parte Segunda - Tributação das Pessoas Jurídicas” do art. 27 a 44. Os artigos 45 a 94 referem-se a casos especiais de incidência de imposto (espólio, liquidação, extinção e sucessão de pessoas jurídicas, empreitadas de construção, atividade rural, transferência de residência para o País, administração 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. : 13884.002125/00-37
Acórdão nº. : CSRF/01-04.911

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

  15

Processo nº. : 13884.002125/00-37
Acórdão nº. : CSRF/01-04.911

Regulamento do Imposto de Renda, baixado por Decreto, 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 a beneficiário do rendimento esteja desobrigada 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. : 13884.002125/00-37
Acórdão nº. : CSRF/01-04.911

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.

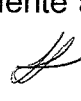
Portanto, entendem que se houver omissão, equívoco ou retenção na fonte "a menor" do Imposto de Renda, não podem ser responsabilizados pelo erro.

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

  17

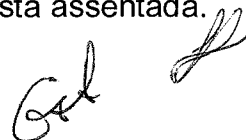
Processo nº. : 13884.002125/00-37
Acórdão nº. : CSRF/01-04.911

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, a beneficiária do rendimento 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 para argumentar, 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 penalidade pelo descumprimento de uma obrigação legal, nos termos da legislação vigente, e exigindo-se o imposto do efetivo contribuinte, na declaração anual.

Ainda a título de esclarecimento, em face de recurso especial, improcedentes argumentos objetivando análise de matéria não apreciada em primeira ou segunda instância. O instrumento seria embargos declaratórios, conforme previsto em legislação que rege a matéria. Assim, deixo de examiná-los nesta assentada.



Processo nº. : 13884.002125/00-37
Acórdão nº. : CSRF/01-04.911

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 devido enfrentamento do mérito.

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


LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO 