



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº. : 13884.002351/00-36
Recurso nº. : 106-125.755
Matéria : IRPF
Recorrente : REGINA MANCILHA MENDES PINTO SANTOS
Recorrida : 6ª CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Interessada : FAZENDA NACIONAL
Sessão de : 18 de outubro de 2004
Acórdão nº. : CSRF/01-05.074

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 – Instituído a legislação que a incidência do imposto na fonte ocorre por antecipação do imposto devido na declaração de ajuste anual de rendimentos e a ação fiscal ocorre 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 – INCIDÊNCIA NA DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL – Constatado o não oferecimento, à incidência do imposto, de rendimentos tributáveis, 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 especial negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso especial interposto por REGINA MANCILHA MENDES PINTO SANTOS.

ACORDAM os Membros da Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso especial, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE

Processo nº. : 13884.002351/00-36
Acórdão nº. : CSRF/01-05.074


LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO
RELATORA

FORMALIZADO EM: 17 NOV 2004

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros ANTÔNIO 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 GONÇAVES NUNES, DORIVAL PADOVAN, JOSÉ HENRIQUE LONGO E MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR.



Processo nº. : 13884.002351/00-36
Acórdão nº. : CSRF/01-05.074

Recurso nº. : 106-125.755
Recorrente : REGINA MANCILHA MENDES PINTO SANTOS

RELATÓRIO

Inconformada com o decidido no Acórdão nº 106-12.158, de 22 de agosto de 2001 (fls. 164/177), prolatado pela E. Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, a contribuinte REGINA MANCILHA MENDES PINTO SANTOS, recorre à Câmara Superior de Recursos Fiscais, objetivando a reforma do referido Acórdão.

Argúi a recorrente as preliminares a seguir:

1 - reapresenta o argumento de nulidade do lançamento sob a afirmação de que o ato administrativo de ofício que deu início à atividade fiscal empreendida pela receita Federal contra a recorrente foi praticado por servidor sem competência para tal, tratando-se de Técnico da Receita Federal – TTN. Alega que a esse vício de forma, insanável, impõe-se a nulidade do lançamento;

2 – que se deveria proporcionar todos os meios, antes do lançamento, objetivando o exercício à espontaneidade, entretanto, viu-se surpreendida com a atividade fiscalizatória, fato que constitui cerceamento do direito de defesa.

No mérito, alega divergência de julgados entre Câmaras dos Conselhos de Contribuintes, no tocante à matéria consubstanciada, na seguinte ementa:

“IRPF- SUJEITO PASSIVO – RESPONSABILIDADE – Tratando-se de exigência do imposto apurado, na declaração de ajuste anual, descabe invocar a responsabilidade da fonte pagadora.”

Esse entendimento baseia-se na legislação pertinente, transcrita no Voto do i. Conselheiro-relator Luiz Antônio de Paula, e sob fundamentos dos quais transcrevo, a seguir:

Processo nº. : 13884.002351/00-36
Acórdão nº. : CSRF/01-05.074

“(...)

Os beneficiários de rendimentos tributáveis, a seu turno, estão obrigados a submeter o montante recebido ao lançamento espontâneo do imposto, ao término de período-base, mediante a Declaração Anual de Ajuste. Nela deve estar contemplada a universalidade dos valores recebidos, quando, após o cálculo do imposto devido, será deduzido do valor deste o montante já eventualmente retido pela fonte pagadora. Tal obrigação - inconfundível com a atribuída ao responsável pela retenção - determina que o titular dos rendimentos faça o recolhimento do total do imposto devido ao ano-base, se não há dedução qualquer a ser feita. A respeito, estabelece o art. 12 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991.

“Art. 12 - As pessoas físicas deverão apresentar anualmente declaração de ajuste, na qual, se determinará o saldo do imposto a pagar ou valor a ser restituído.”

Verifica-se que a recorrente não se insurge diretamente à exigência do imposto. Suas razões de defesa e recurso restringem-se a exclusiva responsabilidade da fonte pagadora por não ter retido o imposto correspondente.

Aliás, em caso análogo ao caso em concreto, o Conselheiro João Luís de Souza Pereira, no Acórdão nº 104-17.083, assim entendeu:

“Também não é possível atribuir a responsabilidade exclusiva da fonte pagadora. Como se vê do Auto de Infração de fls. 01/06, a exigência é do imposto apurado na declaração de ajuste anual. Este fato é de fundamental importância para identificar o efetivo sujeito passivo da obrigação tributária. Isto porque, a responsabilidade da fonte pagadora cessa no momento da entrega da declaração de ajuste anual, ocasião em que o beneficiário do rendimento tem a oportunidade de oferecer à tributação os rendimentos (tributáveis) recebidos durante o ano-calendário que não sofreram a incidência do imposto na fonte.

Portanto, não se tratando da exigência do imposto a ser retido pela fonte pagadora no momento da disponibilidade do rendimento ao beneficiário, fica afastada a responsabilidade do empregador. Trata-se, no caso dos autos, da exigência do imposto apurado na declaração, cuja responsabilidade é exclusiva do beneficiário, não tendo havido a retenção pela fonte pagadora no momento próprio.”

Processo nº. : 13884.002351/00-36
Acórdão nº. : CSRF/01-05.074

(...)

Cabe aqui destacar ainda que a Fiscalização iniciou os procedimentos fiscais somente após a entrega da Declaração de Ajuste Anual entregue pela recorrente, conseqüentemente não mais caberia lançar o imposto sobre a fonte pagadora, extinguiu a obrigação da mesma.

Outro aspecto a ser analisado, trata-se da obrigação do beneficiário declarar, em caráter supletivo, conforme determina o art. 128 do CTN:

“Art. 128 - Sem prejuízo do disposto neste Capítulo, a lei, pode atribuir de modo expressivo a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou **atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.**” (grifo meu)

O Código cuida, neste capítulo, da responsabilidade dos sucessores, de terceiros e por infrações. Ao se utilizar a liberdade prevista neste artigo, poderá o legislador liberar o contribuinte de qualquer responsabilidade pelo pagamento do tributo ou atribuí-la em caráter supletivo, nos casos em que o responsável deixe de cumprir total ou parcialmente a obrigação, o que é o caso em contenda.

Assim é que todos os rendimentos tributáveis percebidos durante o ano, quer tenham sido tributados na fonte ou não, dever ser incluídos na Declaração de Ajuste Anual do contribuinte.”

Assevera a recorrente que esta decisão diverge do entendimento manifesto no Acórdão 104-16.760, do qual se transcreve a respectiva ementa:

“IRF - RECOLHIMENTO DO IMPOSTO DE RENDA NA FONTE - RESPONSABILIDADE DA FONTE PAGADORA - A fonte pagadora fica obrigada ao recolhimento do imposto, ainda que não tenha retido. Se a fonte pagadora não comprovar que o rendimento foi oferecido à tributação, pelo beneficiário, responderá pelo imposto que não reteve.”

Esse julgado é assim desenvolvido no aresto paradigma:

“.....
.....



Processo nº. : 13884.002351/00-36
Acórdão nº. : CSRF/01-05.074

Verifica-se que o presente lançamento trata-se de exação cuja exigibilidade versa, como ficou consignado no Relatório, tão-somente, sobre a falta de recolhimento de imposto de renda na fonte.

.....
.....

Também é mister esclarecer que no sistema de retenção de fonte, a pessoa obrigada a satisfazer a obrigação não é o beneficiário do rendimento, mas, sim, a pessoa que lhe atribuiu esse rendimento. Assim, a lei elegeu a fonte pagadora do rendimento para sujeito passivo da obrigação.

Vê-se, pois, que o beneficiário do rendimento não pode ser responsabilizado pelo recolhimento do imposto devido pela fonte pagadora; esta responsabilidade não se comunica, ainda que, por convenção particular, tenha sido avençada entre as parte.

.....
.....

Assim, nos pagamentos de salários e gratificações, pela a autuada, para os seus atletas, o recolhimento do imposto cabe ao clube, ou seja, à fonte pagadora. Como o caso em julgamento não consta das exceções previstas na lei, aplica-se a norma geral do imposto de renda na fonte. Tem-se, ainda, que a fonte pagadora fica obrigada ao recolhimento do imposto, ainda que não tenha retido. Se a fonte pagadora não comprovar que o rendimento foi oferecido à tributação, pelo beneficiário, responderá pelo imposto que não reteve.

Para a fonte pagadora se exonerar do recolhimento do imposto de renda na fonte deverá obter declaração firmada pelos beneficiários esclarecendo já terem sido incluídos os rendimentos em sua declaração."

Ao final, requer, ao teor do Acórdão 104-16.760, trazido a confronto, seja o julgamento no sentido de imputar toda a responsabilidade do imposto devido à fonte pagadora.

Recurso especial de divergência admitido, conforme Despacho nº 106-2.192/2003 (fls. 265/267).

Cientificada, a i. Representante da Fazenda Nacional, em tempo hábil, apresenta as contra-razões de fls. 268/271.

Processo nº. : 13884.002351/00-36
Acórdão nº. : CSRF/01-05.074

Argúi a Fazenda Nacional preliminar atinente à ausência de autenticação na cópia do Acórdão trazido a confronto.

No mérito, após relatar os fatos, apegase a Fazenda Nacional ao disposto no art. 12, da Lei nº 8.383, de 1991, c/c os arts. 2º e 3º, ambos da Lei nº 7.713, de 1998, ressaltando que as pessoas físicas devem apresentar, anualmente, declaração de ajuste, na qual se determinará o saldo do imposto a pagar ou a ser restituído, cabendo-lhes oferecer os rendimentos à incidência do imposto, ainda que não tenham sofrido retenção na fonte.

Transcreve em seu arrazoado, excerto do Parecer COSIT Nº 50, DE 1998, no sentido de que tais rendimentos sujeitam-se ao imposto na DIRPF e que o esclarecimento prestado pelo MARE, à fonte pagadora, no sentido de orientar os beneficiários a retificar as suas DIRPF, quando então sujeitar-se-iam apenas à mora.

Requer, ao final, seja acolhida sua preliminar e negado seguimento ou, ainda, ultrapassada a preliminar, que seja negado provimento ao recurso interposto pela contribuinte.


É o Relatório



Processo nº. : 13884.002351/00-36
Acórdão nº. : CSRF/01-05.074

VOTO

Conselheira LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO, Relatora

O recurso preenche os pressupostos de admissibilidade. Dele conheço.

Suscita a recorrente as preliminares de nulidade do lançamento, sob o argumento de ser a Intimação inicial assinada por servidor incompetente e, ainda, por cerceamento do direito de defesa, alegando que deveria, inicialmente, ser intimado para prestar esclarecimentos sobre a falha detectada.

Razão não assiste à recorrente.

Conforme exaustivamente analisado nas decisões proferidas em primeira e em segunda instância, o Auto de Infração foi lavrado por servidor competente, no exercício da função de Auditor-fiscal da Receita Federal, conforme se constata às fls. 43.

Também não procedente a preliminar de cerceamento do direito de defesa em face de ausência de intimação para retificação da DIRPF.

Da análise dos autos, verifica-se que a interessada tinha conhecimento de ter recebido valores não oferecidos à incidência do imposto na declaração de rendimentos. Não obstante, não retificou a respectiva DIRPF.

Por sua vez, a autoridade lançadora prescinde de intimação ao sujeito passivo para prestar esclarecimentos quando conhecedora da omissão de rendimentos na DIRPF. O que é o caso.



Processo nº. : 13884.002351/00-36
Acórdão nº. : CSRF/01-05.074

Em face do exposto, rejeito as preliminares apresentadas pela recorrente.

Rejeito também a preliminar suscitada pela Fazenda Nacional de não conhecimento do recurso especial pela ausência de autenticação da cópia do acórdão paradigma. Para tanto, reporto-me ao Decreto nº 83.740, de 18 de julho de 1979, que ao instituir o Programa Nacional de Desburocratização, destinado a dinamizar e simplificar o funcionamento da Administração Pública Federal, buscou simplificar o seu funcionamento e a eliminar formalidades.

Passo à análise de mérito.

A matéria em julgamento refere-se à identificação do sujeito passivo. Se a fonte pagadora ou o beneficiário dos rendimentos.

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, não assiste razão à recorrente.

A matéria é conhecida nesta E. Câmara que, após longos debates, firmou jurisprudência no sentido de ser cabível a exigência do imposto na declaração de ajuste da pessoa física beneficiária do rendimento, quando a fonte pagadora deixa de efetuar a retenção do imposto na fonte, dando-se a incidência a título de antecipação do imposto devido na declaração de ajuste anual do beneficiário e 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. : 13884.002351/00-36
Acórdão nº. : CSRF/01-05.074

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, sem a devida retenção do imposto pela fonte pagadora.

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.



Processo nº. : 13884.002351/00-36
Acórdão nº. : CSRF/01-05.074

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 compensação 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. 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..

(...)

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:

Processo nº. : 13884.002351/00-36
Acórdão nº. : CSRF/01-05.074

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

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 compensar 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

Processo nº. : 13884.002351/00-36
Acórdão nº. : CSRF/01-05.074

rendimentos na composição da base de cálculo do imposto quando da apresentação da declaração de rendimentos.

Nesse contexto, passo ao exame da lide.

No caso, a legislação de regência, conforme visto acima, estatui que os rendimentos do trabalho, inclusive os recebidos acumuladamente, sujeitam-se ao desconto do imposto de renda na fonte, a título de antecipação do apurado 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 paga o 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 se dá por antecipação do imposto devido na declaração anual, de cujo imposto apurado será compensado 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.



Processo nº. : 13884.002351/00-36
Acórdão nº. : CSRF/01-05.074

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 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 13 de julho de 2000, exigindo-se 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:



Processo nº. : 13884.002351/00-36
Acórdão nº. : CSRF/01-05.074

“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).

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 a 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 a recorrente 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 a 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. : 13884.002351/00-36
Acórdão nº. : CSRF/01-05.074

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 dava 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. : 13884.002351/00-36
Acórdão nº. : CSRF/01-05.074

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 domiciliados no estrangeiro (art. 97) e de exploração de películas cinematográficas

Processo nº. : 13884.002351/00-36
Acórdão nº. : CSRF/01-05.074

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 rendimentos se sujeitassem à tributação na declaração anual, sabiamente o legislador, no art. 103, instituiu a figura típica do responsável pelo

Processo nº. : 13884.002351/00-36
Acórdão nº. : CSRF/01-05.074

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.

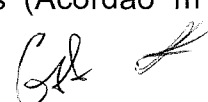
Ocorre que, ao longo dos anos, smj., o artigo 103 do Decreto-lei nº 5.844, de 1943, equivocadamente, vem constituindo matriz legal de artigo de Regulamento do Imposto de Renda, baixado por Decretos, os quais têm a função de tão-somente consolidar e regulamentar a legislação do imposto de renda. Assim, 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.

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



Processo nº. : 13884.002351/00-36
Acórdão nº. : CSRF/01-05.074

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).

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

Processo nº. : 13884.002351/00-36
Acórdão nº. : CSRF/01-05.074

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.

Essa previsão veio a ser instituída através da Lei nº 10.426, de 24.04.2002, publicada no DOU de 25.04.2002, in verbis:



Processo nº. : 13884.002351/00-36
Acórdão nº. : CSRF/01-05.074

“Art. 9º Sujeita-se às multas de que tratam os incisos I e II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, a fonte pagadora obrigada a reter tributo ou contribuição, no caso de falta de retenção ou recolhimento, ou recolhimento após o prazo fixado, sem o acréscimo de multa moratória, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Parágrafo único. As multas de que trata este artigo serão calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição que deixar de ser retida ou recolhida, ou que for recolhida após o prazo fixado.”
(destacamos)

Apenas a título de esclarecimento, a SRF, EM 24.07.2002, editou o Parecer Normativo nº 1, devidamente aprovado pelo Sr. Secretário da Receita Federal, ato publicado no DOU de 25.07.2002, interpretando o dispositivo legal acima transcrito.

Em face de todo o exposto, legítimo o lançamento na pessoa física beneficiária do rendimento. Nego provimento ao recurso interposto pela interessada.

Sala das Sessões – DF, em 18 de outubro de 2004.


LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO

