

A RESPONSABILIDADE PELO PAGAMENTO DO IMPOSTO DE RENDA INCIDENTE NA FONTE

Walmir Luiz Becker

Pretende-se esclarecer quem é, em última análise, o responsável pelo pagamento do imposto de renda incidente na fonte, nas hipóteses em que tal incidência é determinada pela legislação desse tributo, quer se trate de tributação exclusiva, quer se cuide de antecipação do imposto devido na declaração anual de rendimentos.

Imprescindível, para tanto, a rememoração dos conceitos de sujeição passiva tributária que nos são dados pelo art. 121 do Código Tributário Nacional. Na norma citada, o CTN diz que o "sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária", que será chamado de contribuinte, quando tiver relação pessoal e direta com o fato gerador do tributo, e de responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, isto é, sem estar pessoal e diretamente relacionado com o fato gerador, for obrigado, por expressa disposição de lei, a efetuar o recolhimento.

A essas duas categorias de sujeito passivo podem ser acrescentadas as dos substituto e substituído tributários, denominações criadas pela doutrina jurídica, em face do fenômeno da substituição tributária. No regime da substituição tributária a lei atribui a responsabilidade pelo pagamento do tributo à pessoa diferente daquela ligada diretamente à ocorrência do fato gerador. Diz-se que a substituição tributária é para trás quando envolve fato gerador já ocorrido, sendo intitulada de substituição tributária para frente a que implica pagamento do tributo antes da ocorrência do respectivo fato gerador. Substituto tributário é aquele a quem a lei elege como responsável pelo pagamento de tributo cujo fato gerador é praticado por outrem, o substituído tributário.

Abstraindo-se a justificada condenação da maioria dos doutrinadores à substituição tributária para frente, constitucionalmente autorizada a partir da Emenda Constitucional nº 3/93, por redundar a mesma em antecipação do pagamento de imposto de fato gerador ainda não ocorrido, dá para se concluir que, em qualquer das hipóteses (para trás ou para frente), a substituição tributária tem a ver com o problema da responsabilidade tributária. O substituto tributário não é contribuinte (art. 121, Parágrafo Único, do CTN), por não se relacionar diretamente com o fato gerador, mas é responsável pelo adimplemento da obrigação tributária a ele pertinente, em virtude de disposição legal.

De posse dessas breves noções conceituais, podemos aplicá-las com vistas à solução do problema proposto no intróito deste trabalho, lembrando que o CTN contém norma específica com referência à sujeição passiva tributária em âmbito de imposto sobre a renda, estatuinto, no Parágrafo Único de seu art. 45, que "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."

Amparado por essa norma do CTN, o legislador ordinário tem adotado, na edição de leis a respeito da matéria, duas formas de tributação na fonte, quais sejam: (a) a que prevê a incidência do imposto exclusivamente na fonte e, (b), a que considera o imposto retido pela fonte pagadora como antecipação do imposto de renda devido por ocasião da apresentação da declaração anual de rendimentos, hoje conhecida como "Declaração Anual de Ajuste".

Na hipótese de tributação exclusiva na fonte, o rendimento ou provento é informado na declaração anual apenas para efeito de verificação da variação patrimonial do contribuinte. Tratando-se de imposto cuja incidência na fonte se dá a título de antecipação do que for devido na declaração anual de ajuste, o rendimento ou provento correspondente integra a base de cálculo do imposto de renda anual, deduzindo-se, do montante do imposto apurado, a quantia que foi objeto de retenção pelas fontes pagadoras, podendo resultar, conforme o caso, saldo de imposto a pagar ou pedido de restituição.

Tanto numa como noutra hipótese, a análise da sujeição passiva revela a presença, na ocorrência de um mesmo fato gerador, das figuras do contribuinte (beneficiário do rendimento ou provento tributado na fonte) e do responsável (fonte pagadora). Em decorrência de disposição de lei, a responsabilidade pelo pagamento do tributo incidente na fonte é atribuída à fonte pagadora, mas isto não exclui o beneficiário do rendimento da relação jurídica tributária, consoante lição de Hugo de Brito Machado (RDDT nº 70, ps. 109/116).

O beneficiário do rendimento é contribuinte e, pois, sujeito passivo da obrigação tributária, porque tem relação direta e pessoal com o fato gerador do imposto incidente na fonte. Não está obrigado, porém, ao recolhimento do imposto, ainda que este não lhe tenha sido retido na fonte, porquanto essa obrigação é atribuída à fonte pagadora, ou seja, ao sujeito passivo, na condição de responsável.

Sob o enfoque da figura da substituição tributária, pode-se afirmar que, no caso do imposto de renda de fonte, a responsabilização é quanto a pagamento de imposto relativo a fato gerador já ocorrido, cuidando-se, portanto, de substituição tributária para trás. Com efeito, tenha ou não a fonte pagadora retido o imposto, sua obrigação pelo seu pagamento (recolhimento) deriva de fato gerador perfeito

e acabado, tratando-se, por conseguinte, do que a doutrina considera como a verdadeira e legítima substituição tributária.

Sendo assim, equivocou-se o Eg. TRF 4.^a Região quando decidiu que a fonte pagadora, como mera responsável pela retenção e antecipação do recolhimento, não substitui o contribuinte do imposto de renda, que ficaria obrigado ao pagamento do imposto, mesmo na hipótese de falta de retenção (EI nº 1998.04.01.026126/SC). Aliás, esse entendimento jurisprudencial, que vinha na contramão das decisões proferidas pela Câmara Superior de Recursos Fiscais (Ac. nº CSRF/01-02.257), agora está desautorizado por decisões das 1.^a e 2.^a Turmas do Col. STJ (REsp. nºs 153.664-ES e 281.732-SC).