

Retenção na Fonte

A dinâmica da retenção na fonte causa discussão. Suponhamos que um contribuinte formule perante a autoridade administrativa pedido de restituição de valores indevidamente recolhidos à Previdência Social, a título de contribuição previdenciária sobre pagamentos efetuados a autônomos. A autoridade julgadora liminarmente indefere o pedido, sob a alegação de existir norma baixada pelo titular do órgão, determinando que pedidos de restituição não são apreciados, porquanto o ônus do pagamento do referido tributo é suportado pelo autônomo (contribuinte de fato) e não pelo empregador (contribuinte de direito), faltando a este legitimidade para pleitear a restituição. Estaria essa decisão correta? O artigo 121 do CTN prevê que o sujeito passivo poderá ser o contribuinte ou o responsável. Nesse diapasão, a 1ª Turma do STJ, no julgamento do REsp 221.945/25, interposto pelo INSS, decidiu que a contribuição previdenciária sobre a remuneração paga a autônomos não é daqueles tributos que, por sua natureza jurídica, transferem-se a contribuinte de fato, podendo, entretanto, o INSS, comprovando que houve repercussão, recusar a repetição ou impugnar a compensação de valores pagos a título de tal contribuição. No seu voto, o relator afirmou que nem todo tributo repercute sobre o consumidor final e em muitos deles o contribuinte de direito e o de fato confundem-se em uma só pessoa.¹⁷ Percebemos que a discussão gira em torno do questionamento sobre o fato de o agente retentor do tributo poder ser considerado responsável pela substituição para frente, ou se é um mero agente arrecadador. É importante esclarecer que essa retenção somente pode se dar por uma terceira pessoa vinculada ao fato gerador (CTN, art. 45, parágrafo único), incidente sobre o salário do empregado (retido na fonte) ou em relação às contribuições previdenciárias. Superada essa questão, temos duas posições sobre o tema. Para a **primeira, majoritária**, a retenção na fonte é uma forma de substituição tributária,¹⁸ onde o retentor figura como substituto e o contribuinte como substituído. Nesse sentido, caberia ao substituído a repetição de indébito.

¹⁷ Ver art. 89, da Lei 8.212/91, na redação dada pela Lei 9.129/95 (art. 11, p.u.), art. 166, do CTN, e Súmula 546 do STF.

¹⁸ Defendida por Ricardo Lobo Torres.

Por outro lado, **outra corrente** sustenta que a retenção é uma mera obrigação instrumental imposta a 3º vinculado ao fato gerador. Trata-se de mero agente arrecadador. Os defensores dessa corrente¹⁹ negam ser o agente de retenção um substituto.²⁰ O recolhimento, por exemplo, do Imposto de Renda retido na fonte, constitui mera antecipação do tributo devido pelo contribuinte no confronto final feito na declaração. Não resolve a obrigação tributária e, por isso, seria mera obrigação acessória. Assim, o empregador tributário por um lapso de tempo a disponibilidade sobre o patrimônio de terceiro porque retém o valor do tributo devido e repassa apenas o valor líquido do salário, por exemplo. Vale ressaltar que, nessa dinâmica, o retentor do tributo não sofre nenhuma oneração porque ele simplesmente retém o patrimônio de terceiro. Por isso entendemos que o retentor não é responsável tributário, mas uma figura autônoma, por força de alguns obstáculos que consideramos intransponíveis. A obrigação do retentor é de fazer, que consiste de reter e repassar aos cofres públicos. O retentor só fica obrigado a dar dinheiro em uma única situação: se ele não cumprir o seu dever de fazer, há descumprimento do ato material de fazer, que é não repassar. Assim, se ele não cumpre o ato de fazer, acaba se tornando responsável pelo pagamento do tributo. Já a obrigação do responsável tributário é uma obrigação de dar dinheiro. O patrimônio do responsável está desde o início sujeito à satisfação do crédito. Outra diferença é que o retentor não tem legitimidade para questionar a constitucionalidade da cobrança, diferentemente do responsável, que sempre tem tal legitimidade.

Podemos questionar a hipótese em que o retentor retém o tributo, mas não o repassa aos cofres públicos. Nesse caso, ele poderá responder pelo crime de apropriação indébita, como é o caso da apropriação indébita previdenciária. Há quem entenda que nessas hipóteses o Fisco poderá cobrar do contribuinte, pois se trata de mero inadimplemento. O STF, no Informativo 498 (de março de 2008), externou o seguinte entendimento:

¹⁹ Por todos Sainz de Bujanda.

²⁰ Vale destacar que a retenção de um tributo, como, por exemplo, a contribuição previdenciária sem o devido recolhimento, caracteriza crime de apropriação indébita previdenciária, independentemente de estarmos falando em substituição ou mera obrigação acessória. Tal tema é regido pelo direito penal e não pelo direito tributário.

Apropriação Indébita Previdenciária e Natureza. O Tribunal negou provimento a agravo regimental interposto contra decisão do Min. Marco Aurélio, que determinara o arquivamento de inquérito, do qual relator, em que apurou a suposta prática do delito de apropriação indébita previdenciária (CP, art. 168-A: "Deixar de repassar à previdência social as contribuições recolhidas dos contribuintes, no prazo e forma legal ou convencional:"). Salientando que a apropriação indébita previdenciária não consubstancia crime formal, mas omissivo material – no que indispensável a ocorrência de apropriação dos valores, com inversão da posse respectiva –, e tem por objeto jurídico protegido o patrimônio da previdência social, entendeu-se que, pendente recurso administrativo em que discutida a exigibilidade do tributo, seria inviável tanto a propositura da ação penal quanto a manutenção do inquérito, sob pena de preservar-se situação que degrada.

A situação dos retentores, na prática, ocorre da seguinte forma: quando o contribuinte faz a declaração, acaba pagando tudo, e por isso o Fisco nem precisa ir primeiro ao patrimônio do retentor. Mas se o contribuinte souber antecipadamente da falta de retenção e não fizer a declaração²¹ corretamente, ainda assim o Fisco vai cobrar, porque a declaração é uma obrigação acessória e, por lei, deveria ser feita corretamente. Daí o que chamamos de multa isolada, ou seja, aquela aplicada pelo descumprimento de obrigação acessória.

9.4.2 Responsabilidade por Transferência

No caso da responsabilidade por transferência a situação é diversa da que ocorre na responsabilidade por substituição. Aqui existe uma sub-rogação em virtude da ocorrência de um fato superveniente previsto em

²¹ A exigência do imposto de renda depois de ultrapassado o prazo da entrega da declaração de imposto de renda pessoa física deve recair sobre o contribuinte beneficiado com os rendimentos, exigindo-se da fonte pagadora as penalidades legais cabíveis somente em decorrência da não retenção do tributo. Assim é que o sujeito passivo da obrigação correspondente ao imposto de renda incidente sobre os rendimentos tributáveis que a fonte deixou de reter é o seu beneficiário, sendo caso de nulidade absoluta o ato de lançamento que identificou erroneamente o sujeito passivo da obrigação. Nesse sentido, Leandro Paulsen, *op. cit.*, p. 79.

lei, pois o responsável paga dívida alheia por fato gerador também alheio. Daí ser chamada de responsabilidade **derivada ou de 2º grau**. O CTN elenca três situações de responsabilidade por transferência:

- a) por imputação legal ou de terceiros – arts. 134 e 135 do CTN
- b) por infrações – arts. 136 a 138 do CTN
- c) por sucessão – arts. 129 a 133 do CTN
 - c.1) por ato inter vivos (arts. 130 e 131, I, do CTN);
 - c.2) por *mortis causa* (art. 131, II e III, do CTN);
 - c.3) empresarial (arts. 132 e 133 do CTN).

tributária, acolheu a tese²⁷ de que o prazo decadencial e prescricional de créditos previdenciários seria de cinco anos.

Destaque-se que a matéria encontra-se pacificada, estando inclusive prevista na Súmula Vinculante 8 editada pelo STF: São inconstitucionais o parágrafo único do art. 5º do Decreto-lei n. 1.569/1977 e os arts. 45 e 46 da Lei n. 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência do crédito tributário.

Análise do Art. 135 do CTN

Já expusemos nosso entendimento de que a responsabilidade do art. 135 melhor estaria classificada como responsabilidade por infração. No entanto, como o CTN a classifica como responsabilidade de terceiros, vamos respeitar a classificação do Código. Inicialmente cabe comentar a expressão “responsabilidade pessoal”.

da atualização monetária e dos juros de mora, bem como da exigência da prova de quitação para com a Fazenda Nacional, o Ministro da Fazenda poderá determinar a não inscrição como Dívida Ativa da União ou a sustação da cobrança judicial dos débitos de comprovada inexecução e de reduzido valor. Parágrafo único – A aplicação do disposto neste artigo suspende a prescrição dos créditos a que se refere”). Atribuiu-se, à decisão, eficácia *ex nunc* apenas em relação aos recolhimentos efetuados antes de 11.6.2008 e não impugnados até a mesma data, seja pela via judicial, seja pela administrativa. Vencido, no ponto, o Min. Marco Aurélio, que votava contra a modulação, ressaltando a existência de jurisprudência da Corte, desde 1992, no sentido da necessidade de lei complementar para dispor sobre a matéria em exame.

27 Sobre o tema: “Tributário. Execução fiscal. Débitos para com a seguridade social. Responsabilidade solidária dos sócios. Redirecionamento. Lei n. 8.620/93. Afastamento. Necessidade de lei complementar. Ausência de prova de infração à lei ou estatuto ou dissolução irregular da sociedade. Súmula 07/STJ. I – O art. 146, III, ‘b’, da CF, e o art. 135, III, do CTN, estabelecem, respectivamente, que: cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em legislação tributária, especialmente sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência e que os diretores, gerentes ou representantes das sociedades são pessoalmente responsáveis pelos débitos das obrigações resultantes de atos praticados com excesso de poder ou infração à lei, contrato social ou estatuto. II – As sociedades limitadas são hoje reguladas pela Lei n. 10.406/2002 – Novo Código Civil – que determina que os administradores respondem solidariamente perante a sociedade e os terceiros prejudicados, por culpa no desempenho de suas funções. III – Desse modo, resta infirmada a Lei n. 8.620/93 no que pretende ampliar a responsabilidade dos sócios gerentes ou administradores, tendo em vista que tal imposição depende de lei complementar, e observado que a norma vai de encontro com o disposto no Código Civil. Precedentes: REsp n. 722.423/RS, Rel. Min. Francisco Falcão, DJ de 28/11/2005 e REsp n. 736.879/SP, Rel. Min. Jose Delgado, julgado em 28/09/2005. IV – O sócio somente pode ser responsabilizado se ocorrerem concomitantemente duas condições: a) exercer atos de gestão e b) restar configurada a prática de tais atos com infração de lei, contrato ou estatuto ou que tenha havido a dissolução irregular da sociedade, ressalvando-se que o inadimplemento da obrigação tributária não caracteriza infração à lei. V – *In casu*, o Tribunal *a quo* expressamente consignou não estar presente nenhuma das hipóteses previstas no art. 135, inciso III, do CTN, sendo certo que a reforma desse entendimento demandaria o reexame do substrato fático-probatório dos autos, o que é vedado a esta Corte, ante o enunciado sumular n. 07 deste STJ. VI – Agravo regimental improvido” (AgRg no REsp 677800/RS, Rel. Min. Francisco Falcão).