



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº 10166.011388/2003-96
Recurso nº 161.118 De Ofício e Voluntário
Matéria IRF
Acórdão nº 104-23.288
Sessão de 25 de junho de 2008
Recorrentes 2ª TURMA/DRJ - BRASÍLIA/DF e CASSI - CAIXA DE ASSISTÊNCIA DOS FUNCIONÁRIOS DO BANCO DO BRASIL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 1998, 1999, 2000, 2001, 2002

ERRO MANIFESTO DE CÁLCULO NAS PLANILHAS - COMPROVAÇÃO - Quando os autos contiverem elementos seguros de que parte do valor lançado tem origem em erro manifesto nas planilhas de cálculos, não há, sob o manto da legislação tributária, como tributar estes valores.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - FONTE PAGADORA IMPEDIDA DE RETER O IMPOSTO DE RENDA AO PAGAR DETERMINADO RENDIMENTO - PROVIMENTO JUDICIAL - LANÇAMENTO NO BENEFICIÁRIO DO RENDIMENTO - Nas hipóteses de liminar em mandado de segurança ou em ação cautelar, de tutela antecipada em ação de outra natureza, ou de decisão de mérito determinando a não-retenção da antecipação ou do imposto de renda exclusivo na fonte, que se constituem em lei para o caso concreto, deixa legalmente de existir a obrigação acessória da fonte pagadora, independentemente da tributação ser exclusiva ou por antecipação, razão pela qual não se pode imputar-lhe a responsabilidade pela não-retenção e não-recolhimento da antecipação ou do imposto. Eventual revogação da medida judicial após a realização do pagamento não autoriza exigir da fonte pagadora o cumprimento da obrigação acessória, por não mais subsistir a condição necessária e indispensável para tal, que é a posse dos recursos destinados ao pagamento. Assim, existindo provimento judicial que impeça a fonte pagadora de reter o imposto de renda incidente na fonte, de forma exclusiva ou por antecipação, será efetuado lançamento de ofício em nome do contribuinte beneficiário do rendimento, quando a obrigação de tributá-lo já estiver caracterizada.

IMPOSTO DE RENDA NA FONTE – INSTITUIÇÕES E ASSOCIAÇÕES CIVIS SEM FINS LUCRATIVOS –

RENDIMENTOS SUJEITOS À TRIBUTAÇÃO EXCLUSIVA – SEM PROTEÇÃO JUDICIAL - RESPONSABILIDADE DA FONTE PAGADORA – Tratando-se de exigência do imposto sujeito à tributação exclusiva na fonte, sem proteção judicial do beneficiário do rendimento, aquele que efetua o pagamento do rendimento fica obrigado ao recolhimento do imposto, ainda que não o tenha retido.

AUTO DE INFRAÇÃO – INEFICÁCIA – ILETIMIDADE PASSIVA – A indicação indevida do sujeito passivo da obrigação tributária torna ineficaz o auto de infração, nesta parte, e, conseqüentemente, insustentável a exigência do crédito tributário assim formalizado.

IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE - APLICAÇÕES FINANCEIRAS - INSTITUIÇÕES E ASSOCIAÇÕES CIVIS SEM FINS LUCRATIVOS - PESSOAS JURÍDICAS IMUNES - CONCOMITÂNCIA ENTRE PROCESSO ADMINISTRATIVO E JUDICIAL - OPÇÃO PELA VIA JUDICIAL - Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial. (Súmula 1º CC nº 01).

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO - SUSPENSÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO - REVOGAÇÃO DE MEDIDA SUSPENSIVA - Cabível a aplicação de multa de ofício quando o contribuinte decide não recolher o tributo nos 30 dias seguintes à cassação da medida suspensiva da exigibilidade do crédito tributário na forma prevista do art. 63 da Lei nº 9.430, de 1996, e também não deposita o valor para garantia do Juízo. O simples ingresso em Juízo não é fonte de direito. Caso decida interromper o pagamento do tributo com base em tutela provisória, o contribuinte assume todo o risco gerado pelo prejuízo causado, ainda que não se configure má-fé.

Preliminar ilegitimidade passiva acolhida parcialmente.

Recurso não conhecido quanto à matéria submetida ao Poder Judiciário.

Recurso de ofício negado.

Recurso voluntário negado na parte conhecida.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recursos interpostos pela 2ª TURMA/DRJ - BRASÍLIA/DF e CASSI - CAIXA DE ASSISTÊNCIA DOS FUNCIONÁRIOS DO BANCO DO BRASIL.

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, pelo voto de qualidade, REJEITAR a preliminar de ilegitimidade passiva relativamente aos fatos geradores ocorridos até 19/08/2002., vencidos os Conselheiros Heloísa Guarita Souza, Rayana Alves de Oliveira França, Pedro Anan Júnior e Gustavo Lian Haddad, que a acolhiam integralmente. Por maioria de votos, ACOLHER a preliminar de ilegitimidade passiva relativamente aos fatos geradores ocorridos a partir de 20/08/2002, vencidos os Conselheiros Pedro Paulo Pereira Barbosa, Antonio Lopo Martinez e Maria Helena Cotta Cardoso, que a rejeitavam integralmente. No mérito, por unanimidade de votos,: NEGAR provimento ao recurso de ofício; NÃO CONHECER do recurso quanto à matéria submetida ao Poder Judiciário e, na parte conhecida, NEGAR provimento ao recurso. Os Conselheiros Pedro Paulo Pereira Barbosa e Gustavo Lian Haddad farão declaração de voto, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Francisco Assis de Oliveira Júnior –
Presidente da 2ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento do CARF
(Sucessora da 4ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes)

NELSON MALLMANN
Relator

EDITADO EM: 21 JUN 2010

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA e ANTONIO LOPO MARTINEZ.

Relatório

O Presidente da Segunda Turma de Julgamento da DRJ em Brasília - DF recorre de ofício, a este Primeiro Conselho de Contribuintes, da decisão de fls. 3862/3875, que deu provimento parcial à impugnação interposta pela contribuinte, declarando insubsistente, em parte, o crédito tributário constituído pelo Auto de Infração de fls. 006/144.

Da mesma forma, a autuada, CAIXA DE ASSISTÊNCIA DOS FUNCIONÁRIOS DO BANCO DO BRASIL - CASSI, contribuinte inscrita no CNPJ sob o nº 33.719.485/0001-27, com domicílio fiscal na cidade de Brasília, Distrito Federal, no SBS, Quadra 2, Bloco N, jurisdicionado a DRF em Brasília - DF, inconformada, em parte, com a decisão de Primeira Instância de fls. 3862/3875, prolatada pela Segunda Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Brasília - DF, recorre, a este Primeiro Conselho de Contribuintes pleiteando a sua reforma, na parte em que não obteve êxito, nos termos da petição de fls. 3886/3904.

Contra a contribuinte acima mencionada foi lavrado, em 08/10/03, Auto de Infração de Imposto de Renda Retido na Fonte (fls. 006/144), com ciência pessoal, em 08/10/03, exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de R\$ 86.782.215,05 (padrão monetário da época do lançamento do crédito tributário), a título de Imposto de Renda Retido na Fonte, acrescidos da multa de lançamento de ofício de 75% e dos juros de mora de, no mínimo, de 1% ao mês, calculados sobre o valor do imposto de renda, relativo aos anos-calendário de 1998 a 2002.

A exigência fiscal em exame teve origem em procedimentos de fiscalização de Imposto de Renda, onde a autoridade lançadora entendeu haver as seguintes irregularidades:

1 – APLICAÇÕES FINANCEIRAS DE RENDA FIXA – BENEFICIÁRIO PESSOA JURÍDICA: Infração capitulada no artigo 65 da Lei nº 8.981, de 1995; artigo 35 da Lei nº 9.532, de 1997 e artigos 729 a 733 do RIR/99.

2 – APLICAÇÕES FINANCEIRA EM FUNDOS DE RENDA FIXA E FUNDOS DE APLICAÇÕES EM QUOTAS DE FUNDOS DE INVESTIMENTO: Infração capitulada no artigo 76 da lei nº 8.981, de 1995, com as alterações feitas pela Lei nº 9.065, de 1995; artigos 28, 29, 30, 32 e 35, da Lei nº 9.532, de 1997, com as alterações da MP nº 1.636, de 1997 e suas reedições e artigos 735 a 740 do RIR/99.

3 – MERCADO DE RENDA VARIÁVEL – OPERAÇÕES SWP: Infração Capitulada no art. 36 da Lei nº 9.532, de 1997 e artigo 756 do RIR/99.

O Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, responsável pela constituição do crédito tributário, esclarece, ainda, através do próprio Auto de Infração, entre outros, os seguintes aspectos:

- que, quanto as aplicações financeiras de renda fixa – beneficiário pessoa jurídica, tem-se que no decorrer da presente ação fiscal foi constatado que a CASSI não recolheu o imposto de renda sobre rendimentos de aplicações financeiras, cuja exigibilidade

havia sido inicialmente suspensa, apesar de o contribuinte se encontrar em seu campo de incidência;

- que em 06/04/1998, a CASSI impetrou uma Ação Declaratória de Imunidade de Imposto de Renda sobre Ativos Financeiros, com pedido de Antecipação de Tutela, alegando ser “uma sociedade civil, de direito privado, sem fins lucrativos, voltada à assistência à saúde e social, nos termos de seu Estatuto Social e, portanto, IMUNE a todo e qualquer tributo devido à Receita Federal;

- que, em 13/10/1998, o MM. Juiz da 2ª Vara da Seção Judiciária do Distrito Federal proferiu a Decisão nº 136/98, na Ação Ordinária/Tributária nº 98.17318-2, com o seguinte teor: “... antecipo os efeitos da tutela, somente para o fim de suspender, enquanto pendente de julgamento esta ação, a exigibilidade do Imposto de Renda sobre ganhos de capital obtidos pela autora através de aplicações financeiras, de renda fixa ou variável, sem prejuízo de que as instituições bancárias respectivas continuem calculando e destacando nos extratos correspondentes as importâncias que seriam descontadas, informando-as à repartição competente da Receita federal, para controle dos valores não recolhidos em virtude dessa decisão.”;

- que o Tribunal Regional Federal da 1ª Região, esclarece, no referido Acórdão, que “No tocante a imunidade das instituições de assistência social sem fins lucrativos é mister diferenciar as instituições de assistência social sem fins lucrativos que prestam serviços a quaisquer pessoas sem a cobrança de contribuição delas; as instituições de assistência social sem fins lucrativos que prestam serviços a um grupo determinado de pessoas sem a cobrança de contribuição delas e as instituições de assistência social sem fins lucrativos que prestam assistência a um grupo determinado de pessoas mediante a cobrança de contribuição delas. Com efeito, nos termos da firme jurisprudência da Suprema Corte, somente as duas primeiras fazem jus à imunidade constitucional, porquanto prestam serviços (a um grupo determinado ou quaisquer pessoas) sem cobrança de contribuição delas. As instituições de assistência social que prestam serviços a um grupo determinado de pessoas mediante a cobrança de contribuição delas não fazem jus à imunidade constitucional em causa”;

- que tal Acórdão coaduna-se com o entendimento da Secretaria da Receita Federal exarado na decisão SRRF/1ª RF/DISIT nº 107/97, verbis: “ O rendimento produzido por aplicação financeira de renda fixa auferido por qualquer beneficiário, inclusive pessoa jurídica isenta, se sujeita à incidência do imposto de renda na fonte. Considera-se imune a instituição de assistência social que preste os serviços para os quais houver sido instituída e os coloque à disposição da população em geral, em caráter complementar às atividades do Estado, sem fins lucrativos, não se enquadrando como tal as que cuidam tão-somente dos interesses de seus associados, mediante contribuição”;

- que a CASSI interpôs Recurso Especial ao STJ, tendo sido inadmitido pelo presidente do TRF/1ª Região. Desta decisão, a fiscalizada interpôs Agravo ao STJ que até o momento não foi julgado. Logo, considerando que nem o Recurso Especial nem o Agravo têm efeito suspensivo da decisão proferida pelo TRF no julgamento da apelação, é de se afirmar que não existe nenhum óbice judicial ao lançamento e à cobrança do imposto, visto que tal entidade é contribuinte do referido imposto;

- que a agência Planalto do Banco do Brasil foi intimada por esta fiscalização a prestar esclarecimentos acerca das aplicações financeiras da CASSI. Em resposta a referida

agência informou que, em função das decisões de primeira instância supracitadas, deixou de recolher, como responsável tributário, o IRF das contas de aplicações financeiras da CASSI a partir de 13/10/98, voltando a reter em 04/08/2003, quando foi cientificada da decisão de 2ª instância;

- que com relação à correta identificação do sujeito passivo, assim esclareceu o Parecer Normativo SRF nº 1, de 2002, em seu item 21: “Existindo provimento judicial que impeça a fonte pagadora de reter o imposto de renda incidente na fonte, de forma exclusiva ou por antecipação, será efetuado lançamento de ofício em nome do contribuinte beneficiário do rendimento, quando a obrigação de tributar o rendimento já estiver caracterizada.”;

- que os fatos geradores, objetos deste Auto de Infração, referem-se a períodos em que a fiscalizada dispunha de medida judicial que impedia a instituição financeira responsável pela retenção/recolhimento do IRF sobre ganhos de capital em aplicações financeiras, de efetivar esta retenção. Assim, nos termos do parecer normativo supracitado, o lançamento está sendo efetuado na CASSI, que é beneficiária destes rendimentos;

- que a CASSI manteve no período fiscalizado diversas aplicações financeiras em fundos de aplicações em quotas de fundos de investimento;

- que a incidência do Imposto de Renda na Fonte – IRF sobre o rendimento de aplicações financeiras em Fundos de Investimento Financeiro (FIF) e em Fundos de Aplicações em Quotas de Fundos de Investimentos (FAC) no período fiscalizado deve ser segregada em 2 (dois) momentos distintos: 2º semestre de 1998 e a partir de 01/01/99;

- que a CASSI manteve, no período fiscalizado, operações de SWAP nas contas 400.400-0 e 403.504-6 da agência 0452-9 do Banco do Brasil que não sofreram a retenção do IRF em virtude de medida liminar;

- que a incidência do IRF sobre operações de swap se dá no momento da liquidação do contrato de swap e a base de cálculo do imposto é o rendimento ganho na operação, conforme define o art. 74 da Lei nº 8.981, de 20/01/95.

Irresignado com o lançamento, a autuada, apresenta tempestivamente, em 06/11/03, a sua peça impugnatória de fls. 3380/3422, instruído pelos documentos de fls. 3424/3457, solicitando que seja acolhida à impugnação e determinado o cancelamento do crédito tributário, com base, em síntese, nos seguintes argumentos:

- que a CASSI é entidade imune ao imposto de renda, nos termos do artigo 150, VI, “c” da Constituição Federal de 1988, consoante se demonstrará em tópico próprio. A despeito disso, ou seja, ainda que se revele essa importante questão, ao final se comprovará não ser ela o sujeito passivo da obrigação tributária relativa ao IRRF sobre aplicações financeiras de renda fixa ou variável, posto que a lei definiu, de forma exclusiva e definitiva, uma terceira pessoa como responsável pelo cumprimento da obrigação principal;

- que a disposição contida no artigo 76 da Lei nº 8.981, de 1995 deve ser interpretada conjuntamente com o artigo 103 do Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, consolidado no artigo 722 do RIR/99, o qual atribui à fonte pagadora a obrigação de recolher o imposto incidente na fonte, ainda que não o tenha retido. A exclusividade dessa obrigação por parte da fonte pagadora, afastando a sujeição passiva do contribuinte, decorre do fato de que os

rendimentos (de aplicações) da impugnante estariam sujeitos à tributação na forma definitiva, ou seja, se ajuste/declaração no encerramento do período;

- que se nota, que dependendo do regime de tributação do beneficiário, o imposto retido será considerado como antecipação do devido no encerramento do período (inciso I) ou definitivo e exclusivo (inciso II), isto é, a ser recolhido exclusivamente pela fonte pagadora. No caso da impugnante, por se tratar de entidade não submetida à tributação pelo regime de apuração com base no lucro real, o tratamento aplicável é aquele previsto no inciso II do artigo 76 da Lei nº 8.991, de 1995. Em outras palavras, o IRF porventura retido não poderia ser objeto de dedução do imposto sobre a renda apurada no encerramento do período, sobretudo pelo fato de ser a impugnante entidade sem fins lucrativos que não teria imposto de renda a apurar e a ser declarado. Logo, trata-se de hipótese típica de tributação do IR exclusivamente na fonte;

- que resta absolutamente claro, nos termos do inciso II, do artigo 76 da Lei nº 8.991, de 1995, aplicável na espécie, estar-se diante de verdadeira hipótese de substituição tributária, em que a lei determinou que o sujeito passivo desta obrigação é exclusivamente a fonte pagadora dos rendimentos. Por outro lado, não existe qualquer dispositivo legal que atribua expressamente a responsabilidade do beneficiário do rendimento a impugnante;

- que em casos como o aqui tratado, doutrina e jurisprudência entendem que somente a fonte é responsável pelo recolhimento do tributo, pois a lei com escopo no art. 128 do CTN afastou a responsabilidade do contribuinte. Assim, a fonte pagadora foi eleita pelo legislador como o único sujeito passivo da obrigação tributária;

- que além destes posicionamentos doutrinários, igual entendimento repousa no seio da Secretaria da Receita Federal, a exegese a se extrair dos dispositivos legais citados. Por intermédio do Parecer Normativo COSIT nº 01 de 1995, a Coordenação Geral do Sistema de Tributação também se manifesta no sentido de que, em casos da espécie, o imposto de renda somente pode ser exigido da fonte pagadora, pois a lei afastou a responsabilidade do beneficiário da renda;

- que o Superior Tribunal de Justiça, a quem cabe proferir a palavra final sobre o assunto, vem decidindo que quando a lei atribui à fonte pagadora a condição de sujeito passivo exclusivo da obrigação tributária, fica afastada a responsabilidade do contribuinte;

- que poder-se-ia optar por não prosseguir na argumentação, vez que há argumentos suficientes para a anulação dos lançamentos tributários, ou seja, para o cancelamento do Auto de Infração em virtude da ilegitimidade passiva da impugnante para responder pelo crédito tributário. Entretanto, para sepultar de vez os referidos lançamentos, basta trazer à colação o entendimento da jurisprudência administrativa sobre o tema. O Primeiro Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, de forma pacífica e por reiteradas vezes, vêm decidindo que o erro na identificação do sujeito passivo enseja nulidade absoluta do lançamento de ofício;

- que pode-se afirmar com segurança que ao analisar a legislação aplicável todos concordam que na hipótese de tributação exclusiva e definitiva de imposto de renda na fonte, como ocorre no presente caso, somente a fonte pagadora (instituição financeira) pode responder pelo pagamento do tributo, pois a lei afastou a responsabilidade do beneficiário dos rendimentos;

- que qual é a lei que ampara a absurda e frágil alegação contida no item 21 do PN SRF nº 001, de 2002. Não há lei que desloque a sujeição passiva do responsável tributário (fontes pagadoras) para o contribuinte, nos casos em que haja provimento judicial impedindo a fonte pagadora de reter o IRF. E, em se tratando de obrigação tributária, a exigência do tributo sem a expressa previsão na lei, formal e materialmente viola o princípio constitucional da legalidade estrita e da reserva legal absoluta;

- que a impugnante é instituição de assistência social sem fins lucrativos e preenche os requisitos exigidos pelo art. 14 do CTN, conforme pode ser facilmente comprovado pelo seu Estatuto Social e Balanço Patrimonial já anexados. Assim, está abarcada pela imunidade tributária insculpida no artigo 150, inciso VI, “e”, da Constituição Federal de 1988.

Após resumir os fatos constantes da autuação e as principais razões apresentadas pelo impugnante, os membros da Segunda Turma de Julgamento da DRJ em Brasília - DF, concluíram pela procedência parcial da ação fiscal e pela manutenção em parte do crédito tributário, com base, em síntese, nas seguintes considerações:

- que, em preliminar, o sujeito passivo alegou a ilegitimidade passiva, vez que inaplicável o disposto no item 21 do PN SRF nº 01/2002, por não estar amparado em lei, estando, inclusive, em contradição com o disposto nos itens 8 e 9 do mesmo parecer. Entendeu que tal dispositivo do parecer violou os art. 150, I, da CF/88, os art. 45, 97, 121, 128 do CTN e o art. 76, II, da Lei nº 8.981, de 1995;

- que a responsabilidade pela retenção do imposto de renda, atribuída à fonte pagadora pela Leis nº 8.981, de 1995 e 9.532, de 1997, ante a autorização contida no art. 45 do CTN, restou afastada na relação específica entre o contribuinte – CASSI e a instituição financeira (Banco do Brasil), em função de antecipação de tutela obtida para suspender a exigibilidade do imposto de renda sobre ganhos auferidos através de aplicações financeiras de renda fixa ou variável, confirmada na decisão de mérito de 1ª instância, onde foi reconhecida a imunidade tributária do contribuinte. Isto porque uma decisão judicial tem força de lei entre as partes;

- que ainda que posteriormente a decisão de 2ª instância tenha dado provimento à apelação da Fazenda Nacional, reformando a decisão anteriormente proferida, não se pode aceitar que a responsabilidade da fonte pagadora “ressurgiria de forma retroativa”. Lembro que as fontes pagadoras somente são consideradas responsáveis pela retenção do IR em virtude de serem detentoras da renda a ser tributada, o que permite uma maior garantia a Fazenda Nacional de que o recolhimento do tributo vai ser efetuado, bem assim uma maior facilidade em termos de arrecadação e fiscalização. No caso, os rendimentos referentes ao período em que o sujeito passivo estava amparado por medida judicial já não mais estão em poder da fonte pagadora. Esta não poderia, pois, reter imposto sobre algo que não mais existia quando da decisão de 2ª instância;

- que o art. 121 do CTN, em seu parágrafo único, prevê apenas dois tipos de sujeição passiva, quais sejam o contribuinte e o responsável tributário. Então, como a determinação legal que fixou o responsável tributário perdeu sua eficácia para o período em discussão (objeto do lançamento), não há qualquer dúvida de que o sujeito passivo é o contribuinte (CASSI), vez que a obrigação tributária de recolher o IR permaneceu;

- que poder-se-ia argumentar que as Leis nº 4.154, de 1962, art. 5º e nº 8.981, de 1995, art. 63, parágrafo 2º (art. 725 do RIR/99) previram a possibilidade da fonte pagadora assumir o ônus do imposto na fonte, com reajustamento da base de cálculo, mesmo não estando mais em seu poder o rendimento, o que colocaria em xeque toda a explanação acima;

- que, todavia, esclareço que tal dispositivo somente tem aplicação quando a fonte pagadora foi a responsável pela falta de retenção, ou seja, deu causa ao descumprimento da obrigação principal; o que não representa, de forma alguma, o caso aqui discutido, vez que a não-retenção decorreu de decisão judicial proferida em ação proposta pelo próprio contribuinte;

- que em relação à discussão quanto à imunidade do sujeito passivo, não conheço da impugnação nesta parte, vez que se trata de matéria que foi submetida à tutela judicial, ocorrendo, pois, concomitância entre a matéria no Poder Judiciário e na esfera administrativa;

- que, quanto a multa de ofício, tem-se que, nesta parte, o sujeito passivo alegou que, não tendo havido trânsito em julgado da Ação Declaratória nº 1998.34.00008967-5/DF, o lançamento deveria ter sido efetuado para prevenir decadência, não cabendo, então, a exigência de multa de ofício, consoante do disposto no item 22 do PN CST nº 01/2002, com respaldo legal no art. 63 da Lei nº 9.430/1996;

- que tal dispositivo pretende tratar exclusivamente da situação em que a exigibilidade do tributo permanece suspensa até o trânsito em julgado da ação. Esta conclusão advém facilmente da leitura da parte sublinhada do texto transcrito, vez que somente pode ser lançado tributo com cobrança sobrestada (ou seja, com exigibilidade suspensa) quando o contribuinte estiver amparado em uma das hipóteses previstas nos incisos IV (liminar em mandado de segurança) e V (liminar ou tutela antecipada em outras ações), do art. 151 do CTN. Este entendimento vai de encontro do disposto no art. 63 da Lei nº 9.4430, de 1996;

- que não se pode, como pretendeu o sujeito passivo, ampliar o alcance do parecer, estendendo figura do lançamento para prevenir decadência (sem multa de ofício) para as situações em que esse foi efetuado antes do trânsito em julgado de uma ação em que não tenha havido a suspensão da exigibilidade do tributo ou, caso haja ocorrido, a mesma tenha sido cancelada por decisão de primeira ou segunda instâncias ou de instância especial antes do trânsito em julgado;

- que na espécie, a decisão de 2ª instância reformou a decisão anterior, não reconhecendo a imunidade do sujeito passivo e, por conseguinte, entendeu devida a sujeição ao imposto de renda na fonte. Ou seja, a suspensão da exigibilidade decorrente da antecipação de tutela foi cancelada. Como o Recurso Especial não foi aceito pelo Presidente do TRF e o Agravo interposto não tem o condão de suspender a eficácia da decisão recorrida (2ª instância), está estava vigente à época do lançamento. Então, quando do auto de infração, o tributo não estava com sua exigibilidade suspensa, não havendo a necessidade de efetuar o lançamento para prevenir a decadência nos termos do art. 63 da Lei nº 9.430/96. Logo, devida a constituição da multa de ofício vinculada ao imposto lançado;

- que, quanto a impossibilidade de autuação de 13/10 a 03/11/1998, tem-se que, aqui, o contribuinte alegou que a fonte pagadora somente estava judicialmente impedida de proceder à retenção e ao recolhimento do imposto após 04/11/98, vez que somente foi

comunicada oficialmente da decisão judicial que antecipou os efeitos da tutela no dia 04/11/1998, conforme Ofício nº 390/98 SECVAR 2ª, da mesma data (doc. às fls. 3447/3454). Portanto, o lançamento de ofício relativo ao período de 13/10/1998 a 04/11/1998 deveria ter sido efetivado em desfavor da fonte pagadora, consoante o disposto nos itens 8/10, do PN CST nº 01/2002, no art. 103, do Decreto-Lei nº 5.844/43, c/c o art. 76, II da Lei nº 8.981/95;

- que cabe considerar que o contribuinte tem razão no sentido de que a instituição financeira somente tomou conhecimento da decisão interlocutória que antecipou a tutela pretendida em 04/11/1998, consoante cópia do ofício à fl. 288. Diante disto, até esta data (exclusive, pois não se trata cumprimento de prazo processual, aplicando-se o Código de Processo Civil, mas de direito material, ou seja, conta-se o dia da ciência para fins de suspensão da retenção) a instituição financeira não estava impedida de realizar a retenção, sendo o sujeito passivo da obrigação na condição de responsável tributário;

- que conforme resultado da diligência, item “I”, a instituição financeira reconheceu que a retenção foi efetuada e não devolvida ao contribuinte (os valores retidos no período de 04/11/98 a 10/11/1998 foram devolvidos ao contribuinte). Então, resta considerar indevido o lançamento relativo ao período de 13/10/1998 a 03/11/1998;

- que pode ser verificado na descrição dos fatos e nas planilhas anexas ao auto de infração, as aplicações financeiras, cujas retenções não foram efetuadas, eram de renda fixa, ora vinculadas a contratos de Swap, ora a RDB/CDB, ora a depósitos cooperativos, ora a fundas de renda fixa, bem assim de renda variável (Swap) vinculadas a contratos de Swap;

- que tais rendimentos, consoante Manual de Preenchimento da DIPJ/1999 integravam a base de cálculo do IR, sendo, portanto, tratados como antecipação de tributação e não como tributação exclusiva na fonte;

- que sendo, pois, rendimentos sujeito à retenção na fonte como antecipação do imposto devido no ajuste, além da responsabilidade atribuída à fonte pagadora, a legislação determina que a apuração definitiva do imposto seja efetuada pelo contribuinte no encerramento do período de apuração;

- que no caso, uma vez que o fisco constatou a falta de retenção após o encerramento do período de apuração, aplicar-se-ia o disposto no art. 14 e 16 do citado parecer, ou seja, o destinatário, assim, a responsabilidade pelo pagamento do imposto passaria a ser do contribuinte;

- que como o contribuinte não submeteu o rendimento recebido à tributação, vez que entregou declaração de imune, nos termos da alínea “a” do item 16, do Parecer, seria devido exigir-lhe o imposto, os juros de mora e a multa de ofício, concomitantemente com a exigência, da fonte pagadora, da multa de ofício isolada pelo descumprimento da obrigação de antecipar o tributo (em lançamento específico);

- que em relação aos erros de cálculo apontados pelo contribuinte em sua impugnação, os mesmos foram analisados em diligência, resultando no “Termo de Diligência Fiscal – Encerramento” às fls. 3838/3857, cujo teor não foi contestado no prazo de trinta dias de sua ciência. A falta de manifestação contrária do contribuinte autoriza concluir pela sua concordância com o inteiro teor do relatório, motivo pelo qual os resultados nele apurados serão levados em consideração neste voto.

As ementas que consubstanciam a decisão dos Membros da Segunda Turma de Julgamento da DRJ em Brasília - DF, são as seguintes:

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Ano-calendário: 1998, 1999, 2000, 2001, 2002

Ementa: ILEGITIMIDADE PASSIVA. AUSÊNCIA. O item 21 do Parecer Normativo Cosit nº 1/2002 não viola as normas que tratam da responsabilização da fonte pagadora pela retenção na fonte do imposto de renda.

IMUNIDADE. Não se toma conhecimento da impugnação administrativa no tocante a matéria de ação judicial quando o auto de infração seja lavrado antes ou após a interessada ter ingressado em juízo com ação judicial, da parte que tenha o mesmo objeto do processo administrativo.

MULTA DE OFÍCIO. CABIMENTO. O item 22 do Parecer Normativo Cosit nº 01/2002 trata exclusivamente da situação em que a exigibilidade do tributo permanece suspensa até o trânsito em julgado da ação.

Lançamento Procedente em Parte.

Deste ato, a Presidência da Segunda Turma de Julgamento da DRJ em Brasília - DF, recorre de ofício ao Primeiro Conselho de Contribuintes, em conformidade com o art. 3º inciso II, da Lei nº 8.748, de 1993, com nova redação dada pelo art. 67, da Lei nº 9.532, de 1997 e da Portaria MF nº 375, de 2001.

Da mesma forma, cientificado da decisão de Primeira Instância, em 26/05/07, conforme Termo constante às fls. 3876/3885, e, com ela não se conformando, a recorrente interpôs, em tempo hábil (22/06/07), o recurso voluntário de fls. 3886/3904, instruído pelos documentos de fls. 3905/3907, no qual demonstra irresignação contra a decisão supra ementada, baseado, em síntese, nas mesmas razões expendidas na fase impugnatória.

É o Relatório.



Voto

Conselheiro NELSON MALLMANN, Relator

= QUANTO AO RECURSO DE OFÍCIO =

O presente recurso de ofício reúne os pressupostos de admissibilidade previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal e deve, portanto, ser conhecido por esta Câmara.

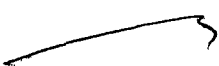
Da análise dos autos se constata que a decisão de Primeira Instância decidiu tomar conhecimento da impugnação por apresentação tempestiva para, no mérito deferi-la em parte determinando o cancelamento parcial dos créditos tributários constituídos relativo às infrações constituídas, quais sejam: falta de recolhimento do imposto de renda na fonte. Reduzindo o imposto lançado (principal) de R\$ 38.409.723,45 para R\$ 37.226.646,03.

Vivemos em um Estado de Direito, onde deve imperar a lei, de tal sorte que o indivíduo só se sentirá forçado a fazer ou não fazer alguma coisa compelido pela lei. Daí porque o lançamento ser previsto no art. 142 do CTN como atividade plenamente vinculada, isto é, sem possibilidade de a cobrança se firmar em ato discricionário, e, por outro lado, obrigatória, isto é o órgão da administração não pode deixar de cobrar o tributo previsto em lei.

Ora, resta claro na análise dos autos, que realmente houve erros de cálculo apontados pela contribuinte, os quais foram analisados de forma criteriosa pela autoridade fiscal lançadora em cumprimento a diligência solicitada pela autoridade julgadora de Primeira Instância e acolhidos pelo relator.

Entendo, que a suplicante explicou, de forma convincente, que de fato houve erros de cálculos ao se calcular o montante do crédito tributário apurado, razão pela qual só posso acompanhar a decisão de Primeira Instância, já que não deve prosperar lançamento por erros de cálculo, principalmente, quando o sujeito passivo comprova tê-los efetuado corretamente, razão pela qual não vejo a necessidade de tecer maiores comentários sobre o assunto.

Assim sendo e considerando que todos os elementos de prova que compõe a presente lide foram objeto de cuidadoso exame por parte da autoridade julgadora de Primeira Instância e que a mesma deu correta solução à demanda, aplicando a legislação de regência à época da ocorrência do fato gerador, fazendo prevalecer à justiça tributária, VOTO pelo conhecimento do presente recurso de ofício, e, no mérito, NEGÓ PROVIMENTO.



= QUANTO AO RECURSO VOLUNTÁRIO =

O presente recurso voluntário reúne os pressupostos de admissibilidade previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal e deve, portanto, ser conhecido por esta Câmara.

Discute-se, nestes, autos, a falta de recolhimento do imposto de renda na fonte incidente sobre aplicações financeiras de renda fixa quando o beneficiário for pessoa jurídica (Infração capitulada no artigo 65 da Lei nº 8.981, de 1995; artigo 35 da Lei nº 9.532, de 1997 e artigos 729 a 733 do RIR/99); sobre aplicações financeiras em fundos de renda fixa e de aplicações em quotas de fundos de investimento (infração capitulada no artigo 76 da Lei nº 8.981, de 1995, com as alterações feitas pela Lei nº 9.065, de 1995; artigos 28, 29, 30, 32 e 35, da Lei nº 9.532, de 1997, com as alterações da MP nº 1.636, de 1997 e suas reedições e artigos 735 a 740 do RIR/99); e sobre mercado de renda variável em operações swap (infração capitulada no art. 36 da Lei nº 9.532, de 1997 e artigo 756 do RIR/99).

A recorrente alega inicialmente a seu favor ser entidade de assistência social, sem fins lucrativos alcançada pela imunidade constitucional, e, portanto, não estaria obrigada a ter retido pela fonte pagadora imposto de renda incidente sobre aplicações financeiras, ou seja, alega a ilegitimidade passiva, vez que entende ser inaplicável o disposto no item 21 do PN SRF nº 01/2002, por não estar amparado em lei, estando, inclusive, em contradição com o disposto nos itens 8 e 9 do mesmo parecer. Entende, ainda, que tal dispositivo do parecer violou os art. 150, I, da CF/88, os art. 45, 97, 121, 128 do CTN e o art. 76, II, da Lei nº 8.981, de 1995.

Da análise dos autos observa-se, que a responsabilidade pela retenção do imposto de renda, atribuída à fonte pagadora pelas Leis nº 8.981, de 1995 e 9.532, de 1997, ante a autorização contida no art. 45 do CTN, restou afastada na relação específica entre o contribuinte – CASSI e a instituição financeira (Banco do Brasil), em função de antecipação de tutela obtida para suspender a exigibilidade do imposto de renda sobre ganhos auferidos através de aplicações financeiras de renda fixa ou variável confirmada na decisão de mérito de Primeira Instância, onde foi reconhecida a imunidade tributária do contribuinte. Isto porque uma decisão judicial tem força de lei entre as partes.

Por outro lado, observa-se que o imposto de renda na fonte incidente sobre aplicações financeiras de renda fixa quando o beneficiário for pessoa jurídica com previsão no artigo 65 da Lei nº 8.981, de 1995; artigo 35 da Lei nº 9.532, de 1997 e artigos 729 a 733 do RIR/99; o imposto de renda na fonte incidente sobre aplicações financeiras em fundos de renda fixa e de aplicações em quotas de fundos de investimento com previsão no artigo 76 da Lei nº 8.981, de 1995, com as alterações feitas pela Lei nº 9.065, de 1995; artigos 28, 29, 30, 32 e 35, da Lei nº 9.532, de 1997, com as alterações da MP nº 1.636, de 1997 e suas reedições e artigos 735 a 740 do RIR/99, bem como o imposto de renda incidente sobre mercado de renda variável em operações swap com previsão no artigo 36 da Lei nº 9.532, de 1997 e artigo 756 do RIR/99, de acordo com os artigos 770 e 773 do RIR/99 segue o seguinte regime de tributação: (a) no caso de pessoa jurídica tributada com base no lucro real, presumido ou arbitrado: os rendimentos integrarão o lucro real, o lucro presumido ou o lucro arbitrado. O imposto retido será deduzido do apurado no encerramento do período de apuração, trimestral ou anual

(imposto por antecipação); e (b) no caso de pessoa jurídica optante pelo simples, isenta e instituição de educação ou de assistência social: tributação exclusiva na fonte (imposto definitivo).

Não há dúvidas, que de acordo com a descrição dos fatos e nas planilhas anexas ao auto de infração, as aplicações financeiras, cujas retenções não foram efetuadas, eram de renda fixa, ora vinculadas a contratos de Swap, ora a RDB/CDB, ora a depósitos cooperativos, ora a fundas de renda fixa, bem assim de renda variável (Swap), vinculadas a contratos de Swap, ou seja, tais rendimentos, a princípio, como regra geral, integravam a base de cálculo do IR, sendo, portanto, tratados como antecipação de tributação e não como tributação exclusiva na fonte (exceção à regra geral). Entretanto, necessário se faz observar que as instituições e associações civis sem fins lucrativos e as entidades fechadas de previdência privada estavam isentas do imposto de renda sobre o lucro real, conforme previsão contida nos artigos 174 e 175 do RIR/99, porém esta isenção não alcançava os juros, rendimentos e ganhos de capital, que assim se sujeitavam à tributação definitiva na fonte (tributação exclusiva na fonte). Desta forma essas instituições, associações e entidades sujeitavam-se à retenção do imposto de renda na fonte sobre os rendimentos de suas aplicações financeiras de forma definitiva (tributação exclusiva na fonte).

Tem-se, que de uma leitura atenta da peça recursal logo se evidencia que a suplicante entende que o imposto de renda na fonte em discussão é típico de imposto de renda tributado exclusivamente na fonte e só poderia ser exigido da fonte pagadora, pois sendo ela (CASSI) uma sociedade civil, de direito privado, sem fins lucrativos, voltada à assistência à saúde e social estaria isento de imposto de renda sobre o lucro real e o imposto de renda na fonte retido sobre as aplicações financeiras estaria sob o regime de tributação definitivo (exclusivo na fonte), de acordo com a legislação de regência (Art. 770 do RIR/99).

Sobre o assunto, é de se ressaltar, em primeiro lugar, que nos casos em que for constatada a falta de retenção de imposto, que tiver a natureza de antecipação, a jurisprudência administrativa já é pacífica no sentido de que o lançamento de ofício deverá ser efetuado em nome do contribuinte beneficiário do rendimento, ou seja, quando a obrigação de tributar o rendimento já estiver caracterizada (período de apuração do imposto de renda já estiver encerrado). Senão vejamos.

O Código Tributário Nacional – CTN reconhece a existência de duas possíveis entidades pessoais no pólo passivo de qualquer relação jurídica tributária, quais sejam: o contribuinte e o responsável (art. 121, parágrafo único). Desta forma, somente pode ser sujeito passivo a pessoa que tenha relação direta e pessoal com o fato gerador – hipótese em que a pessoa é contribuinte -, ou a pessoa que não seja o contribuinte, mas tenha necessariamente algum tipo de vínculo com o fato gerador – hipótese prescrita no art. 128 do CTN para a figura do responsável.

O art. 45 do CTN conceitua o contribuinte do imposto de renda como a pessoa que seja titular da disponibilidade econômica ou jurídica da renda ou provento tributável. Como, também, no parágrafo único do mesmo artigo estatui 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”.

Assim, aquele que aufera a renda ou o provento é o contribuinte do imposto de renda, por ter relação direta e pessoal com a situação que configura o fato gerador desse tributo, que é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda ou provento.

Por outro lado, a fonte pode ser responsabilizada legalmente pelo cumprimento da obrigação de recolher o imposto de renda porque possui um vínculo com o fato gerador, eis que efetua o pagamento ou crédito que decorre da renda ou do provento tributável, embora não tenha relação natural com o fato sujeito à tributação, já que não é a pessoa titular da aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda ou do provento tributável.

Nesta Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, a Jurisprudência é pacífica no sentido de que quando a fonte tenha efetuado a retenção e fornecido o respectivo comprovante ao beneficiário da renda ou do provento, e caso o imposto seja considerado antecipação do imposto devido pelo beneficiário na declaração de ajuste anual, este tem o direito de compensar o imposto retido, ainda que a fonte não o tenha recolhido, já que a responsabilidade passa a ser exclusiva da fonte pagadora.

Da mesma forma, a Jurisprudência é pacífica no sentido de que se a previsão da tributação na fonte se dá por antecipação do imposto devido na declaração de ajuste anual e se a ação fiscal ocorrer após o ano-base da ocorrência do fato gerador, incabível a constituição de crédito tributário através do lançamento de imposto de renda na fonte na pessoa jurídica pagadora dos rendimentos. O lançamento, a título de imposto de renda, se for o caso, deverá ser efetuado em nome do contribuinte, beneficiário do rendimento, exceto no regime de exclusividade do imposto na fonte.

Em síntese, a fonte tem o direito de descontar o imposto de renda na fonte quando paga a renda ou provento e por outro lado, o contribuinte tem o direito de receber da fonte o informe de rendimento e retenção, para que possa exercer os efeitos de direito daí eventualmente derivados, inclusive o de compensar o imposto retido na fonte com o imposto que tiver que pagar na declaração de ajuste anual.

Assim, é conclusivo que, segundo a lei tributária, para que o contribuinte possa exercer o direito de compensar o imposto pago na fonte com o imposto a pagar sobre os rendimentos na declaração anual de ajuste, é necessário que a fonte lhe forneça o comprovante de retenção.

Dentre as regras traçadas pela lei tributária, está a que marca o momento em que se considera ocorrida a disponibilidade da renda ou dos proventos e, conseqüentemente, em que nasce a obrigação tributária correspondente.

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-base, pois a pessoa jurídica ou física beneficiária é efetivamente o sujeito passivo - contribuinte, nos exatos termos da lei.

Em face de julgamentos 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 ou jurídica, 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 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 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 ou jurídica, tipificando *bis in idem*. Há possibilidades para tanto, por exemplo: fonte pagadora em determinada Região Fiscal e pessoa física ou jurídica em outra; pessoa física ou jurídica 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 ou jurídica 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 encontrava obrigado a apresentar a DIRPF.

As decisões prolatadas pela Câmara Superior de Recursos Fiscais tem-se manifestado, sistematicamente, no mesmo sentido, conforme se constata nas decisões abaixo:

Acórdão CSRF 01-03.661 – DOU 22/04/03:

IRF – ANTECIPAÇÃO DO DEVIDO NA DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL – FALTA DE RETENÇÃO – RESPONSABILIDADE DA FONTE PAGADORA – Constatada pelo Fisco a ausência de retenção do Imposto de Renda na Fonte, a título de antecipação do imposto devido na Declaração de Ajuste Anual, após o término do ano-calendário, incabível a constituição do crédito tributário mediante o lançamento de Imposto de Renda na Fonte na pessoa jurídica pagadora dos rendimentos. O lançamento a título de imposto de renda se for o caso, deverá ser efetuado em nome do contribuinte, o beneficiário do rendimento.

Acórdão CSRF 01-04.565 – DOU 12/08/03:

IRF – RESPONSABILIDADE – Nas hipóteses de falta de retenção e recolhimento do IR Fonte como antecipação do devido no ajuste anual da pessoa jurídica, o tributo só pode ser exigido da fonte até o fim do ano base, cabendo a partir daí a exigência na pessoa física beneficiária, eleita pela lei como contribuinte e que deveria incluir os rendimentos em sua declaração, (Dec. Lei 5.844/43 arts. 76, 77 e 103, Lei n 8.383/91 arts. 8º, 11, 13, § único e 15 inc. II).

Acórdão CSRF 01-03.775 – DOU 04/07/03:

IRF – ANTECIPAÇÃO DO DEVIDO NA DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL – FALTA DE RETENÇÃO – RESPONSABILIDADE DA FONTE PAGADORA – Constatada pelo Fisco a ausência de retenção do Imposto de Renda na Fonte, a título de antecipação do imposto devido na Declaração de Ajuste Anual, após o término do ano-calendário, incabível a constituição do crédito tributário mediante o

lançamento de Imposto de Renda na Fonte na pessoa jurídica pagadora dos rendimentos. O lançamento, a título de imposto de renda se for o caso, deverá ser efetuado em nome dos contribuintes, beneficiários, sobretudo se, sendo estes diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, os benefícios resultaram de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos (CTN, artigos 135, 137, I e II, e 14)

Visto isso, o assunto dos autos é mais complexo, já que traz um gravame: é a situação em que a fonte pagadora é impossibilitada de efetuar a retenção do imposto em virtude de decisão judicial (obstáculo judicial).

Não tenho dúvidas, que a suplicante se enquadra dentro dos parâmetros das instituições e associações civis sem fins lucrativos e as entidades fechadas de previdência contida nos artigos 174 e 175 do RIR/99, e, neste conceito, estava isenta do imposto de renda sobre o lucro real. Da mesma forma, não tenho dúvidas que a isenção não alcançava os rendimentos auferidos em razão das aplicações financeiras realizadas no período questionado, que se sujeitavam à tributação definitiva na fonte (tributação exclusiva na fonte).

Da análise dos autos, não restam dúvidas de que a responsabilidade pela retenção do imposto de renda, atribuída à fonte pagadora pelas Leis nº 8.981, de 1995 e 9.532, de 1997, ante a autorização contida no art. 45 do CTN, restou afastada na relação específica entre o contribuinte – CASSI e a instituição financeira (Banco do Brasil), em função de antecipação de tutela obtida para suspender a exigibilidade do imposto de renda sobre ganhos auferidos através de aplicações financeiras de renda fixa ou variável confirmada na decisão de mérito de 1ª instância, onde foi reconhecida a imunidade tributária do contribuinte. Posteriormente a decisão de 2ª instância deu provimento à apelação da Fazenda Nacional, reformando a decisão anteriormente proferida.

Ora, com a devida vênia da recorrente, entendo que nestas situações específicas, provocadas pelo próprio beneficiário dos rendimentos, a responsabilidade desloca-se, tanto na incidência exclusivamente na fonte quanto na por antecipação, para o contribuinte, beneficiário do rendimento, onde a autoridade lançadora deve efetuar o lançamento, no caso de procedimento de ofício, em nome deste, já que nas hipóteses de liminar em mandado de segurança ou em ação cautelar, de tutela antecipada em ação de outra natureza, ou de decisão de mérito determinando a não-retenção da antecipação ou do imposto de renda exclusivo na fonte, que se constituem em lei para o caso concreto, deixa legalmente de existir a obrigação acessória da fonte pagadora, independentemente da tributação ser exclusiva ou por antecipação, razão pela qual não se pode imputar-lhe a responsabilidade pela não-retenção e não-recolhimento da antecipação ou do imposto (fonte pagadora). Eventual revogação da medida judicial após a realização do pagamento não autoriza exigir da fonte pagadora o cumprimento da obrigação acessória, por não mais subsistir a condição necessária e indispensável para o seu cumprimento, que é a posse dos recursos destinados ao pagamento.

Na situação dos autos, em tese, correta está a autuação, já que deve ser exigido do beneficiário do rendimento o imposto exclusivo na fonte, em qualquer data após a revogação da medida judicial que impedia a exigência, por ele ser o contribuinte (sujeito passivo da obrigação principal) antes, durante ou após a vigência da medida judicial, bem assim porque a extinção judicial da obrigação acessória da fonte, não extingue e nem exclui a obrigação principal do beneficiário do rendimento de recolher o imposto.

Essa exigência, conforme estabelece o art. 55 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24/08/2001, deve vir acompanhada dos acréscimos legais, ou seja, da multa, de mora ou de ofício, a partir do trigésimo dia subsequente ao da revogação da medida judicial, e dos juros de mora, contados desde a data em que o imposto definitivo deveria ter sido recolhido.

Por outro lado, é de notar que a suplicante tem razão no sentido de que a instituição financeira deveria ter tomado conhecimento da decisão judicial que deu provimento ao recurso de apelação da União, em 20/08/2002, que declarou que a CASSI não estava imune dos impostos e cancelou a tutela antecipada, momento em que o processo judicial interposto pela suplicante (CASSI) não tinha mais nenhuma proteção judicial, ou seja, não havia nenhum obstáculo judicial para que a fonte pagadora voltasse a reter o imposto de renda na fonte, já que não havia qualquer decisão judicial que obrigasse a fonte pagadora a deixar de reter o tributo em tela, motivo pelo qual não há que se falar em transferência da responsabilidade para a suplicante neste período.

É de se observar, que tanto as liminares quanto a tutela antecipada concedidas pelo Poder Judiciário se prestam a garantir ao contribuinte a segurança do ato praticado, ficando este albergado por um manto de legalidade e autorização.

Assim sendo, acolho, em parte, a preliminar de ilegitimidade do sujeito passivo, devendo ser excluído a tributação referente ao período de 20/08/2002 a 31/12/2002.

Em relação à discussão quanto à imunidade do sujeito passivo, é de se dizer que de acordo com o texto Constitucional vigente (art. 5º, inciso XXV), todas as questões podem ser levadas ao Judiciário, donde, facilmente, se deduz que somente o Poder Judiciário detém, no sistema jurídico pátrio, o poder jurisdicional, ou seja, somente ao Poder Judiciário é outorgado o poder de examinar as questões a ele submetido de forma definitiva com efeito de coisa julgada.

No entanto, a busca da tutela jurisdicional não impede, entretanto, que a autoridade administrativa promova a constituição do crédito tributário, objetivando salvaguardar o interesse da Fazenda Pública, tendo em vista o prazo decadencial, mesmo porque tal procedimento é vinculado e obrigatório conforme dispõem o art. 142 do Código Tributário Nacional.

Com efeito, como é tradição no Brasil, optou-se por um regime constitucional de separação dos poderes, cabendo ao Poder Judiciário dirimir os conflitos de interesses de particulares e entre particulares e o Poder Público. Idêntica prerrogativa conferida ao Poder Executivo será sempre subsidiária e subordinada à do Judiciário, pois não se pode cogitar de que o provimento administrativo se sobreponha ao provimento judicial.

Para resguardar este princípio constitucional, reiterado pelo art. 38, parágrafo único, da Lei nº 6.830/80 e no art. 16, § 2º, do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, a Secretaria da Receita Federal baixou, em boa hora, o Ato Declaratório nº 03, de 14/02/96, determinando que a matéria levada a conhecimento do Judiciário não seja renovada na instância administrativa, bem assim detalhando os procedimentos aplicáveis em tal hipótese.

Com a aplicação da norma complementar, o princípio do contraditório não resultou ferido, porque este já está assegurado na instância judicial, a cujas decisões haverá

obrigatoriamente o fisco de se submeter. Tampouco o direito de petição foi obstruído, mas tal direito não está em absoluto subordinado à obrigatoriedade da Administração em examinar o mérito da matéria posta nas petições.

Assim, a medida judicial não exclui a ocorrência do fato gerador e nem a constituição do crédito tributário, mas, sim a exigibilidade do crédito tributário constituído. É lógica tal conclusão que a despeito da decisão judicial, pode ser estabelecida a exigência por tributo não recolhido à data de seu vencimento mediante procedimento de ofício, instaurando procedimento de cobrança pela fiscalização, suspenso em seu seguimento pela medida sustadora da exigibilidade. A medida judicial não tem o condão de inibir a ação fiscalizadora tendente a prevenir a fluência do prazo decadencial, mas, apenas tolher a efetivação da cobrança até decisão definitiva.

Desta forma, quanto à discussão do mérito do processo original, qual seja: a falta de recolhimento do imposto de renda na fonte incidente sobre aplicações financeiras de renda fixa quando o beneficiário for pessoa jurídica com previsão no artigo 65 da Lei nº 8.981, de 1995; artigo 35 da Lei nº 9.532, de 1997 e artigos 729 a 733 do RIR/99; sobre o imposto de renda na fonte incidente sobre aplicações financeiras em fundos de renda fixa e de aplicações em quotas de fundos de investimento com previsão no artigo 76 da Lei nº 8.981, de 1995, com as alterações feitas pela Lei nº 9.065, de 1995; artigos 28, 29, 30, 32 e 35, da Lei nº 9.532, de 1997, com as alterações da MP nº 1.636, de 1997 e suas reedições e artigos 735 a 740 do RIR/99, bem como o imposto de renda incidente sobre mercado de renda variável em operações swap com previsão no artigo 36 da Lei nº 9.532, de 1997 e artigo 756 do RIR/99, com a devida vênia, não pairam dúvidas, para este relator, que a matéria está submetida à apreciação do Poder Judiciário.

É cristalino, para este relator, que a autuada discute judicialmente a mesma matéria tributária e a Jurisprudência do Conselho de Contribuintes, firmou-se no sentido de que as questões postas ao conhecimento do Judiciário implica em impossibilidade de discutir o mesmo mérito na instância administrativa, seja antes ou após o lançamento, posto que a decisão daquele Poder detém, no sistema jurídico pátrio, o poder jurisdicional. Ou seja, somente ao Poder Judiciário é outorgado o poder de examinar as questões a ele submetido de forma definitiva, com efeito, de coisa julgada.

Não há como divergir desta jurisprudência, já que compete ao Judiciário, em última análise, dizer qual seria o direito aplicável à espécie.

Assim, proposta a ação perante o Poder Judiciário, não é lógico, muito menos correto, querer atribuir aos Tribunais Administrativos o poder de resolver a lide, já que a matéria “sub judice” foi atribuída à solução daquele poder, competente, para, repita-se, em derradeira instância, dizer qual o direito efetivamente aplicável à espécie.

Ademais, o Presidente do Primeiro Conselho de Contribuintes, objetivando a condensação da jurisprudência predominante neste Conselho, conforme o que prescreve o art. 30 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes (RICC), aprovado pela Portaria MF nº 55, de 16 de março de 1998, providenciou a edição e aprovação de diversas súmulas, que foram publicadas no DOU, Seção I, dos dias 26, 27 e 28 de junho de 2006, vigorando para as decisões proferidas a partir de 28 de julho de 2006.

Para o caso dos autos aplica-se a Súmula 1º CC nº 1: “Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial.”.

Por outro lado, sendo a autuação posterior à demanda judicial, nada obsta que se conheça o recurso quanto à legalidade do lançamento em si, que não o mérito litigado no Judiciário.

Neste sentido a recorrente contesta erros de cálculo e multa de lançamento de ofício, aos quais não se refere à ação judicial e foco e, nessas condições, seu cabimento deve ser apreciado por esta Câmara, o que importa no conhecimento parcial do recurso.

Quanto aos erros de cálculo apontados pela recorrente, na peça recursal (fls. 3901/3903), estes já foram submetidos ao julgador de Primeira Instância, que por razões de cautela baixou o processo em diligência cujo resultado consta às fls. 3839/3857, razões estas adotadas pelo relator quando do julgamento (fls.3873/3874). Sendo matéria constante na peça recursal mera repetição da peça impugnatória este relator adota as conclusões constantes do Termo de Diligência Fiscal de fls. 3838/3857.

Quanto à exclusão da multa de lançamento de ofício é de se esclarecer, inicialmente, que havendo o depósito do montante integral do crédito tributário discutido (tributo ou contribuição), efetuado nos prazos previstos na legislação tributária, este, além de suspender a exigibilidade do crédito, resguarda integralmente a impetrante, pois, conforme preceitua o art. 156, VI, do Código Tributário Nacional, a conversão do depósito em renda é uma das formas de extinção do crédito tributário. Neste sentido, não obtendo êxito em sua tese, a conversão em renda extingue o valor principal, portanto, não lhe deve ser imputada multa de ofício e juros de mora, ou melhor, não há que se falar em encargos legais.

Entretanto, no caso em discussão, percebe-se, de forma solar, que o auto de infração fora lavrado sem a suspensão da exigibilidade de que trata o art. 151, incisos II e IV do Código tributário Nacional, e conformado, aliás, com a exegese do art. 63 da Lei n.º 9.430 de 1996. Vale dizer: sem exclusão da respectiva multa de ofício. Como se trata de exigência não amparada por medida liminar, não há como excluir a imputação fiscal da multa de lançamento de ofício, em acorde com o diploma legal a que se aludiu, perfilhando-se à vasta jurisprudência administrativa deste Conselho.

Não há dúvidas, que existem situações similares, quais sejam: concessão de medida liminar em mandado de segurança sem depósito do montante do crédito tributário discutido, concessão de medida liminar em mandado de segurança com depósito parcial do montante do crédito tributário discutido, concessão de segurança com apelação por parte da União, interposição de ação judicial em andamento, sem concessão de medida liminar ou sentença (débitos sem suspensão de exigibilidade).

Sobre o assunto dispõe a Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, o seguinte:

Débitos com Exigibilidade Suspensa:

Art. 63 Não caberá lançamento de multa de ofício na constituição do crédito tributário destinada a prevenir a decadência, relativos a

tributos e contribuições de competência da União, cuja exigibilidade houver sido suspensa na forma do inciso IV do art. 151, da Lei nº 5.171, de 25 de outubro de 1966.

§ 1º O disposto neste artigo aplica-se, exclusivamente, aos casos em que a suspensão da exigibilidade do débito tenha ocorrido antes do início de qualquer procedimento de ofício a ele relativo.

§ 2º A interposição da ação judicial favorecida com a medida liminar interrompe a incidência da multa de mora, desde a concessão da medida judicial, até 30 dias após a data da publicação da decisão judicial que considerar devido o tributo ou contribuição.

Disso tudo, é de se concluir que é indevida a multa de lançamento de ofício quando o contribuinte esteja albergado por decisão judicial que suspenda a exigibilidade dos tributos. Como, também, é indevida quando a exigência está suspensa mediante depósito judicial efetuado antes da lavratura do auto de infração.

Por outro lado, os juros de mora, por serem remuneração pelo uso dos recursos, serão sempre exigidos, porém o prévio depósito judicial, dentro do prazo legal, impede sua fluência sobre o montante depositado.

É de se ressaltar, que quando houver depósito judicial, dentro do prazo legal, em valor inferior ao montante integral do crédito tributário, sobre a diferença a favor da Fazenda Nacional, incide multa de lançamento de ofício e juros de mora.

No caso em questão, inicialmente, o Poder Judiciário verificou sinais de bom direito, e, por isso, concedeu a tutela antecipada, posteriormente, concedeu a segurança, ratificando a aparência de bom direito da empresa. Por outro lado, também é verdade que, posteriormente, a tutela antecipada e a segurança concedida foram cassadas pelo Tribunal Regional Federal e que o Agravo interposto e/ou recurso à instância superior não tem efeito suspensivo.

Ora, se o contribuinte opta por se antecipar a decisão final e resolve suspender o recolhimento dos tributos com base na decisão provisória que constatou apenas a aparência do bom direito, estará protegido enquanto a cautelar vigorar. Ao final, contudo, se o Poder Judiciário verificar ter sido concedida de forma injustificada a medida liminar e determinar o retorno status quo ante diante do não reconhecimento do direito inicialmente suposto, o contribuinte deverá recompor o dano, ou seja, proceder de forma necessária para que se retorne no tempo e se restitua ao lesado o estado anterior a concessão da tutela de urgência.

Não dúvidas que, por meio do art. 63 da Lei nº 9.430/96, criou-se regra excepcional de proteção ao litigante judicial em matéria tributária, facultando-lhe o pagamento do débito objeto da demanda sem a incidência de multa de mora no período entre a concessão da medida liminar e 30 dias após a data da decisão que a cassar. Até o fim desse prazo, o contribuinte poderá quitar seu débito já vencido sem arcar com todo prejuízo causado à Fazenda pelo atraso no seu pagamento. Assim, os outros contribuintes inadimplentes devem suportar o ônus da multa de mora ao serem cobrados de débito tributário, enquanto o contribuinte amparado por medida cautelar, mesmo que depois esta venha a ser cassada pelo Judiciário, terá a faculdade de recolher tão-somente o principal e os juros de mora dentro dos 30 dias.

Ora, se o interessado, por sua conta e risco, decide não usufruir dessa possibilidade de pagamento sem multa de mora nos 30 dias e também não deposita o valor para garantia do Juízo, ele estará na mesma situação de outro contribuinte qualquer que apenas ingressou em Juízo e não efetuou o pagamento dos tributos.

Finda a ação judicial, se a decisão final considerar devido o tributo guerreado, a cobrança deverá ser integral – principal e acréscimos moratórios, inclusive com a exigência de multa de mora. Se após a cassação da medida liminar, houver sido iniciado procedimento fiscal para constituição do crédito tributário objeto da demanda, o Fisco, deverá exigí-lo de forma integral, agora com a aplicação da multa de lançamento de ofício.

A Câmara Superior de Recursos Fiscais já apreciou matéria idêntica, conforme se constata do Acórdão nº CSRF/101-05.150, de 29 de novembro de 2004, cujo relator foi o nobre Conselheiro Marcos Vinicius Neder de Lima, para o qual solicito vênias para transcrever os enxertos abaixo:

Observe-se, preliminarmente, que minha divergência com ilustre relator restringe-se à questão trazida pelo recurso da Procuradoria da Fazenda Nacional, eis que, relativamente à pretensão deduzida no recurso especial do sujeito passivo, acompanho as razões do bem lançado voto do Conselheiro-relator. Assim, só tratarei nesse voto do recurso especial do Procurador contra decisão do Conselho de Contribuintes que deu provimento ao recurso voluntário quanto à exclusão da multa de ofício.

A decisão recorrida entendeu ser incabível a imposição da multa de ofício tendo em vista a concessão anterior de medida liminar, mesmo que depois tenha sido cassada pela autoridade judiciária.

O dissídio jurisprudencial está caracterizado em face do confronto do aresto recorrido com a decisão paradigma trazida pela recorrente, que defende posição contrária.

O ilustre Conselheiro-relator acompanha o posicionamento do acórdão paradigma por entender que a exclusão da multa de ofício é lícita e atende ao disposto no art. 63 e seus §§ da Lei nº 9.430/96. Interpreta que essa norma visa prestigiar a boa-fé do contribuinte que ingressa em Juízo para discutir exigência tributária e obtém do Poder Judiciário provimento cautelar que assegura a suspensão da exigência do tributo. Além disso, sustenta que a imposição da penalidade após a cassação da liminar estimularia o Fisco a aguardar a revogação da medida cautelar para iniciar o procedimento fiscal.

Com a devida permissão, ousou discordar desse respeitável entendimento por entender que tal interpretação estende, equivocadamente, a hipótese de exclusão de multa de ofício prevista no art. 63 da Lei nº 9.430/96.

O referido dispositivo disciplina o lançamento de ofício efetuado para prevenir decadência nos seguintes termos, verbis:

“Art. 63. Não caberá multa de ofício na constituição do crédito tributário destinada a prevenir a decadência, relativo a tributos e contribuições de competência da União, cuja exigibilidade houver sido

suspensa na forma do inciso IV do art 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966”.

§ 1º O disposto nesse artigo aplica-se, exclusivamente, aos casos em que a suspensão da exigibilidade do débito tenha ocorrido antes do início de qualquer procedimento de ofício a ele relativo.

§ 2º A interposição da ação judicial favorecida com a medida liminar interrompe a incidência da multa de mora, desde a concessão da medida judicial, até 30 dias após a data da publicação da decisão judicial que considerar devido o tributo ou contribuição.”

Esse dispositivo trata de uma matéria relevante em nossos dias, ainda mais se considerarmos a proliferações de liminares em matéria tributária em nosso ordenamento.

*A literalidade do texto do artigo 63 tem sido fonte de dubiedade, pois ao prever que “não caberá multa de ofício ... relativo a tributos e contribuições de competência da União, cuja exigibilidade **houver sido** suspensa”, alguns dos meus pares têm entendido que, para impedir a aplicação da multa de ofício, seria suficiente a simples concessão, anterior, de medida liminar que suspenda a exigibilidade do tributo.*

Dai, mesmo que a duração dessa medida fosse ínfima e o Poder Judiciário rapidamente verificasse seu erro e a cancelasse, já estaria consumada uma proteção absoluta para aquele contribuinte, mantendo-o a salvo “para sempre” da penalidade sobre o tributo não recolhido.

Da leitura do texto da lei, contata-se, prima facie, que o emprego do tempo verbal no modo subjuntivo (“houver sido suspensa”) expressa uma condição para a dispensa da multa de ofício, cujo cumprimento pressupõe a comprovação da suspensão da exigibilidade do tributo antes do início do procedimento para constituição do crédito tributário. Na verdade, o exame isolado dessa condição é que tem dado margem ao supramencionado entendimento, já que o texto não regula expressamente a situação em que a medida é concedida antes do procedimento fiscal, mas cassada antes da feitura do lançamento.

O interprete, contudo, não deve ficar restrito a um exame literal, a moldura de significações de um texto de direito positivo deve ser desvendada de forma a melhor atender o fim público a que se destina. A composição do texto legal com restante do ordenamento jurídico, em uma visão mais integrada, evidenciará que tal exclusão da multa de ofício não é o que busca a norma.

*Nesse sentido, verifica-se que o art. 63 está inserido na **Seção IV (Acréscimos Moratórios)** que abrange os art. 61 a 63 da Lei nº 9.430/96 e o título que precede o art. 63 refere-se a “**Débitos com Exigibilidade Suspensa**”. Essa primeira constatação auxilia a interpretação, eis que resta evidente que o significado do texto deve ser obtido no contexto em que a norma se encarta, afinal não se pode isolar o texto de seu contexto. O tópico se refere a débitos que estão com exigibilidade suspensa e não débitos passíveis de imediata cobrança.*

Além disso, a norma utiliza-se da expressão “constituição do crédito tributário destinada a prevenir a decadência”, cuja significação é bem conhecida dos operadores do Direito Tributário. Reporta-se a lançamentos realizados pelo Fisco apenas para constituir o crédito tributário para evitar a decadência de seu direito, mas não é permitida a cobrança em face da proteção da tutela de urgência concedida pelo Poder Judiciário. Não haveria sentido para essa referência a prevenção da decadência se o legislador estivesse tratando da constituição de crédito tributário passível de imediata cobrança.

Aliás, a tutela de urgência protege o contribuinte de situações de perigo que não podem aguardar o lento desfecho do litígio judicial para serem examinadas, mesmo que de forma provisória. Ocorre, porém, que a tutela de urgência não afasta a responsabilidade da parte beneficiada sobre o dano causado na esfera de direitos daquele que suportou a medida, que nas lides tributárias corresponde a Fazenda Nacional.

Pontes de Miranda, nesse sentido, entende que o dever de recomposição de dano é ideal de justiça que disciplina a incolumidade das esferas jurídicas das pessoas, respondendo aquele que lesar pelo previsível e pelo imprevisível.¹ Também Nelson Nery Jr. admite a responsabilidade objetiva independentemente da conduta (culpa ou dolo) daquele que executou uma tutela de urgência, bastando para tanto a comprovação do dano.² O próprio art. 811 do CPC ressalva a responsabilidade daquele que promove medida cautelar pelos danos causados, ainda que não se configure má-fé na medida pleiteada.³

Não discrepa dessa interpretação a Suprema Corte que tem afirmado que o processo não é fonte de direito. Na decisão no RE nº 88.782, o STF sustenta a responsabilidade objetiva pela execução de medida cautelar, independentemente de prova de má-fé, demonstrando que a jurisprudência pátria acompanha a doutrina quanto ao dever de reparar o dano causado.

Assim, não há falar em proteção da boa-fé do contribuinte apenas por ter levantado a questão ao bater às portas da Justiça e, por via indireta, levado o fato ao conhecimento do Fisco, como defendido no voto do ilustre Conselheiro-relator.

Tampouco pode ser excluída sua responsabilidade pelo dano causado a outra parte, quando a tutela de urgência for cassada após cognição exauriente.

O requerente de uma tutela provisória, que demanda providências imediatas e alteração da situação a seu favor, deve estar preparado para que lhe seja imposto o risco que lhe é inerente caso seu direito não prospere ao final da ação. A propósito, ensina Humberto Theodoro Junior que “a lei faz com que o requerente de medida cautelar assumo todo o risco gerado por sua execução”.⁴ De fato, a cassação dos efeitos da tutela demonstra sua injustificada concessão ab initio e os atos que dela decorreram, praticados por conta e risco do contribuinte, devem ser desfeitos ou, pelo menos, reparados em seus efeitos prejudiciais. A responsabilidade é, nesse caso, objetiva.

Com efeito, se o contribuinte opta por se antecipar a decisão final e resolve suspender o recolhimento dos tributos com base na decisão provisória que constatou apenas a aparência do bom direito, estará protegido enquanto a cautelar vigorar. Ao final, contudo, se o Poder Judiciário verificar ter sido concedida de forma injustificada a medida liminar e determinar o retorno status quo ante diante do não reconhecimento do direito inicialmente suposto, o contribuinte deverá recompor o dano, ou seja, proceder de forma necessária para que se retorne no tempo e se restitua ao lesado o estado anterior a concessão da tutela de urgência.⁵

Ocorre que, por meio do art. 63 da Lei nº 9.430/96, criou-se regra excepcional de proteção ao litigante judicial em matéria tributária, facultando-lhe o pagamento do débito objeto da demanda sem a incidência de multa de mora no período entre a concessão da medida liminar e 30 dias após a data da decisão que a cassar. Até o fim desse prazo, o contribuinte poderá quitar seu débito já vencido sem arcar com todo prejuízo causado à Fazenda pelo atraso no seu pagamento. Assim, os outros contribuintes inadimplentes devem suportar o ônus da multa de mora ao serem cobrados de débito tributário, enquanto o contribuinte amparado por medida cautelar, mesmo que depois esta venha a ser cassada pelo Judiciário, terá a faculdade de recolher tão-somente o principal e os juros de mora dentro dos 30 dias.

Mencione-se, a propósito, que não há que se falar em denúncia espontânea nesse caso. O contribuinte ingressa em Juízo porque não tem intenção de pagar o tributo e obtém liminar para suspender a exigibilidade desse tributo. Não se pode considerar denúncia, para fim da aplicação do art. 138 do CTN, o pagamento realizado após a cassação da liminar que o protegia. O débito tributário já era de amplo conhecimento da Fazenda pela própria declaração do contribuinte em Juízo. Nesse sentido, o STJ tem decidido de forma reiterada que, para débitos declarados, não está configurada a hipótese de denúncia espontânea, e o contribuinte não pode se beneficiar da exclusão da multa de mora relativa ao atraso. Vejamos algumas dessas decisões:

“Tributário - Autolancamento - Tributo Serodiamente Recolhido - Multa -

Dispensa de multa (CTN/art.138) Impossibilidade. Contribuinte em mora com tributo por ele mesmo declarado não pode invocar o art. 138 do CTN, para se livrar da multa relativa ao atraso.”⁶

“É reiterada a orientação desta Corte no sentido de que, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, como é o caso dos autos, não há configuração de denúncia espontânea com a conseqüente exclusão da multa de mora, na hipótese em que o contribuinte declara e recolhe, com atraso, o seu débito tributário.”⁷

Assim, a exclusão da responsabilidade pela mora introduzida por este dispositivo legal é regra excepcional, eis que trata de maneira distinta grupo específico de contribuintes que se distingue dos demais tão-somente porque obteve provisoriamente o reconhecimento de seu direito em Juízo e que, posteriormente, após exame mais aprofundado da matéria pela autoridade judicial revisora, não veio a se confirmar.

Se o interessado, por sua conta e risco, decide não usufruir dessa possibilidade de pagamento sem multa de mora nos 30 dias e também não deposita o valor para garantia do Juízo, ele estará na mesma situação de outro contribuinte qualquer que apenas ingressou em Juízo e não efetuou o pagamento dos tributos.

Finda a ação judicial, se a decisão final considerar devido o tributo guerreado, a cobrança deverá ser integral – principal e acréscimos moratórios, inclusive com a exigência de multa de mora. Se após a cassação da medida liminar, houver sido iniciado procedimento fiscal para constituição do crédito tributário objeto da demanda, o Fisco, deverá exigí-lo de forma integral, agora com a aplicação da multa de ofício.

Não há que se confundir essa disciplina trazida pela lei para regular o pagamento espontâneo, com a outra regra introduzida no caput do mencionado artigo que determina a não aplicação de multa de ofício na presença de medida suspensiva da exigibilidade do tributo. Ou seja, não se pode estender a vedação à aplicação da multa de ofício àqueles que não pagaram o débito dentro dos 30 dias da cassação da medida liminar como facultado pelo art. 63, § 2º. Na verdade, o mencionado artigo veiculou dois enunciados prescritivos distintos: o primeiro, extraído do § 2º, regula a exclusão da multa de mora na hipótese de pagamento espontâneo do contribuinte dentro do prazo de 30 dias; enquanto o segundo, versa sobre a inaplicabilidade da multa de ofício na hipótese da instauração de procedimento fiscal com fito de constituir o crédito tributário que se encontra protegido por medida suspensiva de exigibilidade.

Essa última regra veio apenas atender aos reclamos da doutrina e da jurisprudência que sustentavam a impropriedade de o Fisco, em presença de medida cautelar suspensiva da cobrança, constituir o crédito tributário para prevenir a decadência e, ao mesmo tempo, aplicar multa de ofício. Mas daí não pode se chegar a conclusão de que se cassada a liminar e o débito não estiver suspenso por uma das formas prevista no art. 151 do CTN, a fiscalização, ao verificar a falta de recolhimento do tributo, deverá lançar sem multa de ofício desviando-se da conduta normal prevista na legislação fiscal.

Até porque não tem sentido afirmar que o simples ingresso em Juízo para postular seu direito, sem que haja a suspensão do crédito tributário, tenha força necessária para interromper a cobrança do crédito tributário pelo Fisco. Nessa situação, é imperativo que o Fisco efetue o lançamento de imposto, acrescido de juros e multa de ofício, mas isso não quer dizer que ao final do processo judicial será necessariamente devido pelo contribuinte todo o valor da causa. É o Poder Judiciário que irá definir se a exigência fiscal é afinal procedente. Ocorre que a Fazenda não pode esperar o desfecho da ação judicial para então fazer o lançamento sob pena de perecer seu direito.

Existirão, na verdade, duas ações relativas ao mesmo débito em trâmite em Juízo, a primeira interposta pelo contribuinte (v.g. ação declaratória) e a segunda pela Fazenda (execução fiscal). Cabe ao contribuinte requerer em Juízo que elas sejam reunidas e decididas

conjuntamente. Se prevalecer a tese esposada pelo contribuinte, o tributo se torna indevido e, conseqüentemente, a multa de ofício aplicada também. Do contrário, o tributo é cobrado acrescido com multa de ofício de maneira isonômica com todos os outros contribuintes inadimplentes que não estão em Juízo.

Resta, ainda, examinar o argumento de que a imposição da multa de ofício após a cassação da liminar estimula comportamento censurável do Fisco de aguardar a revogação da medida para iniciar o procedimento fiscal, como defendido no respeitável voto do Conselheiro-relator.

É certo que o Fisco verifica a situação fática no momento em que lavra o auto de infração e deve aplicar multa de ofício caso a exigibilidade não esteja suspensa por determinação judicial como determina o art. 63. Mas a concessão da medida cautelar pelo Poder Judiciário é um evento futuro e incerto que independe da vontade do agente fiscal e, portanto, não pode condicionar sua atuação. Se a suspensão da exigibilidade for revogada posteriormente ao lançamento, o Fisco está autorizado, com base no art. 149 do CTN, a rever o lançamento realizado, eis que configurada a hipótese prevista em seu inciso VIII - fato não conhecido à época da autuação. Como a atividade do Fisco é vinculada e obrigatória, não vislumbro tratamento diferenciado a estimular comportamento.

Assim, no quadro de interpretações jurídicas aceitáveis do art. 63 da Lei nº 9.430/96, a que melhor se molda ao princípio da razoabilidade e proporcionalidade é aquela que exclui a multa de ofício apenas enquanto vigorar a suspensão da exigibilidade do tributo. No caso sob exame, não vigorava mais a medida suspensiva no momento da autuação e, portanto, é cabível a imposição da multa de ofício. É como voto.

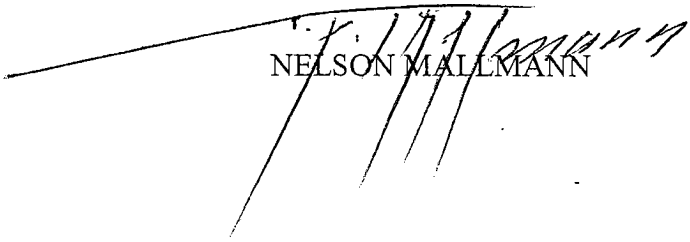
Com efeito, a convergência do fato imponible à hipótese de incidência descrita em lei deve ser analisada à luz dos princípios da legalidade e da tipicidade cerrada, que demandam interpretação estrita. Da combinação de ambos os princípios, resulta que os fatos erigidos, em tese, como suporte de obrigações tributárias, somente, se irradiam sobre as situações concretas ocorridas no universo dos fenômenos, quando vierem descritos em lei e corresponderem estritamente a esta descrição.

Entendo, que toda matéria útil pode ser acostada ou levantada na defesa, como também é direito do contribuinte ver apreciada essa matéria, sob pena de restringir o alcance do julgamento. Como a obrigação tributária é uma obrigação ex lege, e como não há lugar para atividade discricionária ou arbitrária da administração que está vinculada à lei, deve-se sempre procurar a verdade real a cerca da imputação. Não basta a probabilidade da existência de um fato para dizer-se haver ou não haver obrigação tributária. A exigência tributária deve ser enquadrada nos exatos termos da lei, não se pode presumir a irregularidade, está deve estar lastreada em fatos apontados na lei.

Nessa ordem de juízos voto no sentido de NEGAR provimento ao recurso de ofício. Quanto ao recurso voluntário voto no sentido de ACOLHER, em parte, a preliminar de ilegitimidade passiva para excluir da tributação o período de 20/08/2002 a 31/12/2002; NÃO CONHECER do recurso quanto à matéria submetida ao Poder Judiciário (imunidade

tributária); Relativamente à matéria restante (base de cálculo e multa de ofício) NEGAR provimento ao recurso. Devendo a autoridade executora do acórdão aguardar a decisão judicial final para tomar as providências cabíveis, ou seja, o presente processo administrativo deverá ficar suspenso até a decisão final no âmbito do judiciário.

Sala das Sessões - DF, em 25 de junho de 2008.



NELSON MALLMANN

Declaração de voto

Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa

Divergi do ilustre conselheiro relator e dos que o acompanhavam quanto à ilegitimidade passiva a partir de 20 de agosto de 1998, porque entendo que o fato de a fonte pagadora não ter feito a retenção do imposto, apesar de eliminado o obstáculo judicial, nas circunstâncias deste processo, em nada muda o fato de que a Recorrente é parte legítima para suportar o ônus do tributo. É que, como relatado, a fonte pagadora não foi intimada desse fato e, portanto, não poderia agir de acordo com uma orientação judicial da qual não tomou conhecimento.

Note-se, inclusive, que, no caso, a fonte pagadora sequer era parte interessada no processo judicial e, portanto, não o acompanhava.

Atribuir à fonte pagadora a responsabilidade por um imposto que deixou de reter quando essa omissão, claramente, foi involuntária, e, por outro lado, desonerar a beneficiária dos rendimentos quando esta também era sabedora da nova situação, não parece ser a melhor aplicação a ser dada às normas pertinentes.

Penso que a única possibilidade de a fonte pagadora ser responsabilizada pelo imposto que deixou de reter é quando resta configurada uma omissão injustificada, quando então se poderia entender que a fonte pagadora assumiu o ônus do imposto.


Pedro Paulo Pereira Barbosa

Declaração de Voto

Conselheiro Gustavo Lian Haddad, Relator

Divergi do entendimento do I. Relator, Dr. Nelson Mallmann, quanto à possibilidade de se exigir da Recorrente o IRRF que deixou de ser retido sobre rendimentos recebidos em aplicações financeiras em decorrência de medida liminar cujos efeitos foram cessados por decisão posterior.

A matéria não é simples e envolve alguma perplexidade quanto às possíveis conclusões a serem extraídas.

Primeiramente e embora não seja este o objeto dos autos, constituir o crédito tributário em face da fonte pagadora que respeitou a decisão judicial impeditiva da retenção não parece fazer sentido, eis que ela estava impedida de exercer o papel do sujeito passivo na qualidade de responsável tributária e praticar a conduta conducente a efetuar a retenção e recolher aos cofres públicos o imposto de renda.

Dela exigir o imposto em momento posterior à não retenção amparada pela medida judicial, sem que ela possa se ressarcir em face do beneficiário, contraria o regime jurídico do responsável tributário regulado pelo Código Tributário Nacional, notoriamente pelo art. 128 deste diploma legal. Como bem explica Luciano Amaro, *“não é qualquer tipo de vínculo com o fato gerador que pode ensejar a responsabilidade do terceiro. Para que isto seja possível, é necessário que esse vínculo seja de tal sorte que permita a esse terceiro, elegível como responsável, fazer com o que o tributo seja recolhido sem onerar seu próprio bolso”* (Direito Tributário Brasileiro, Saraiva, 1997, p. 292).

Em face disto a conclusão natural sob a ótica econômica poderia ser no sentido de se entender que o crédito tributário deva ser constituído em face do beneficiário na condição de contribuinte (no caso o Recorrente) eis que ele auferiu a renda que evidencia a aquisição de capacidade contribuinte. Foi esta a conclusão do Parecer Normativo nº. 1, de 2002, editado pela Secretaria da Receita Federal, e que ampara a pretensão da autoridade fiscal.

Ocorre, contudo, que em face do princípio da legalidade a tributação válida requer, no ordenamento jurídico brasileiro, manifestação de capacidade contributiva devidamente colhida pela lei ordinária em todos os contornos da regra matriz de incidência, incluindo o aspecto pessoal, no qual se inclui a definição do sujeito passivo da obrigação tributária.

Como se sabe, não se discute que a sujeição passiva tributária, tanto a do contribuinte quanto do responsável, deve ser necessariamente prevista em lei.

Acerca da responsabilidade tributária estabelece o artigo 128 do CTN, *in verbis*:

“Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso 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.”
(original sem grifo)

Em matéria de imposto de renda e nos termos do art. 45 do Código Tributário Nacional, o responsável “clássico” é a fonte pagadora, a quem a lei atribui o dever de reter o

SA

imposto de renda sobre rendimentos pagos ou creditados ao contribuinte, sendo que o já referido art. 128 prevê a possibilidade de que fique excluída a responsabilidade do contribuinte (que auferiu a renda) ou se lhe atribua responsabilidade supletiva (em caso de não cumprimento pela fonte pagadora).

No caso de rendimentos de aplicações financeiras e de juros sobre o capital próprio auferidos por entidades isentas, como o Recorrente, a lei ordinária estabeleceu a responsabilidade exclusiva da fonte pagadora, excluindo a do contribuinte.

Trata-se de técnica conhecida como tributação exclusiva de fonte, que faz nascer a relação jurídico-tributária diretamente entre Fisco e fonte pagadora, ficando o contribuinte já no nascedouro dela excluída.

A obtenção de medida liminar impeditiva da retenção pela fonte pagadora, a meu ver, não tem o condão de alterar a conclusão acima, salvo se houvesse na lei previsão que a tanto conduzisse e mantivesse a sujeição passiva em face do contribuinte.

Isto porque a exclusão, pelo legislador, da responsabilidade tributária do contribuinte, como nas hipóteses de tributação exclusiva na fonte, não é condicional. É inexorável e decorre diretamente do conteúdo normativo do dispositivo, não podendo fato posterior – a cessação dos efeitos da medida liminar - restabelecer relação jurídico-tributária sobre fato impositivo já materializado.

Andou bem o legislador quando regulou, no art. 55 da Medida Provisória nº. 2.158-35/2001, as consequências da obtenção de liminar impeditiva da retenção, posteriormente revogada, em caso de imposto de renda incidente na fonte como antecipação do devido no encerramento do período de apuração, *verbis*:

Art. 55. O imposto de renda incidente na fonte como antecipação do devido na Declaração de Ajuste Anual da pessoa física ou em relação ao período de apuração da pessoa jurídica, não retido e não recolhido pelos responsáveis tributários por força de liminar em mandado de segurança ou em ação cautelar, de tutela antecipada em ação de outra natureza, ou de decisão de mérito, posteriormente revogadas, sujeitar-se-á ao disposto neste artigo.

§1º Na hipótese deste artigo, a pessoa física ou jurídica beneficiária do rendimento ficará sujeita ao pagamento:

I - de juros de mora, incorridos desde a data do vencimento originário da obrigação;

II - de multa, de mora ou de ofício, a partir do trigésimo dia subsequente ao da revogação da medida judicial.

§2º Os acréscimos referidos no § 1º incidirão sobre imposto não retido nas condições referidas no caput.

§3º O disposto neste artigo:

I - não exclui a incidência do imposto de renda sobre os respectivos rendimentos, na forma estabelecida pela legislação do referido imposto;

SJA

II - aplica-se em relação às ações impetradas a partir de 1º de maio de 2001.

Surpreendentemente, entretanto, restou silente o legislador quanto às hipóteses de medida judicial impeditiva da retenção quanto a imposto incidente exclusivamente na fonte, que muito mais mereceriam atenção para proteção dos interesses do erário. Poderia o legislador, por exemplo, ter estabelecido que nestes casos, impedida a fonte de efetuar a retenção, a sujeição passiva tributária ficaria desde logo deslocada para o contribuinte beneficiário da renda.

O Parecer Normativo nº. 1/2002, editado pela Secretaria da Receita Federal, procurou regular a matéria:

19. Caso a decisão final confirme como devido o imposto em litígio, este deverá ser recolhido, retroagindo os efeitos da última decisão, como se não tivesse ocorrido a concessão da medida liminar. Nesse caso, não há como retornar a responsabilidade de retenção à fonte pagadora. O pagamento do imposto, com os acréscimos legais cabíveis, deve ser efetuado pelo próprio contribuinte, da seguinte forma:

a)tratando-se de rendimento sujeito à antecipação, considera-se vencido o imposto na data prevista para a entrega da declaração, no caso de pessoa física, ou na data prevista para o encerramento do período de apuração em que o rendimento for tributado, seja trimestral, mensal estimado ou anual, no caso de pessoa jurídica;

b)tratando-se de rendimento sujeito à tributação exclusiva, considera-se vencido o imposto no prazo originário previsto para o recolhimento do imposto que deveria ter sido retido. (original sem grifo)

A previsão do PN 1/2002, na hipótese de imposto incidente na fonte por antecipação, está em perfeita consonância com o ordenamento já que neste caso a responsabilidade supletiva do contribuinte decorre diretamente da lei.

O mesmo não se pode dizer da hipótese de tributação exclusiva na fonte, como a dos autos, em que a previsão do PN 1/2002 claramente extrapola os limites legais, eis que, como já exaustivamente demonstrado acima, o contribuinte fica excluído desde o nascedouro da relação jurídico-tributária, não havendo previsão em lei para afastar tal exclusão na hipótese de medida judicial impeditiva da retenção.

Em se tratando de sujeição passiva tributária aplica-se o princípio da reserva de lei formal em matéria tributária, nos termos do art. 97 do CTN, não podendo ato normativo editado pela administração fazer as vezes de legislador ordinário.

Logo, não havendo enunciado em lei ordinária que expressamente determine o deslocamento da responsabilidade da fonte pagadora para o contribuinte nos casos em que determinação judicial impede a retenção na fonte de tributo sujeito à tributação exclusiva não há como constituir crédito tributário em face do Recorrente no caso em questão, sob pena de ofensa à reserva de lei em matéria tributária. Deve, assim, ser cancelada a exigência formalizada no presente auto de infração.

Tudo o que acima se expôs pode levar a questionamento de todo legítimo. Como fica o prejuízo sofrido pelo erário com a liminar posteriormente revogada? Não é legítimo que quem deu causa a esse dano seja responsável por ressarcir-lo?

524

Não se discute que houve dano ao erário, e que quem o deu causa na hipótese foi o Recorrente, que se beneficiou de ordem judicial posteriormente revogada.

A União tem direito de se ressarcir desse dano, mas o veículo adequado não é a constituição de crédito tributário tendo em vista a ausência de lei que faça nascer a relação jurídico-tributária em face do Recorrente na hipótese. Tal ressarcimento deverá ser buscado na esfera cível, como indenização pelo prejuízo causado. Reportamo-nos a Ricardo Mariz de Oliveira, que bem explica os fundamentos para tal conclusão:

“A resposta à indagação formulada ao final do item 1 acima é francamente negativa, pois a Fazenda Pública tem o direito de receber o que lhe era devido a título de imposto, e que não lhe foi entregue em virtude da medida judicial provisória que apenas temporariamente beneficiou o contribuinte não sujeito passivo, autor da ação na qual a ordem foi expedida.

Adiante exporei em mais detalhes os fundamentos desta afirmação, mas por ora fica esclarecido que o direito do fisco contra o autor da ação, e perdedor ao seu final, é um direito cuja natureza jurídica deixa de ser tributária, para assumir a natureza de obrigação de indenização pelo prejuízo causado ao erário público.

Com efeito, a obrigação tributária nasceu em decorrência de uma relação jurídica da qual apenas a fonte pagadora é e sempre será sujeito passivo, e teve como fato gerador o acréscimo patrimonial representado por um pagamento de rendimento ao titular do patrimônio aumentado (contribuinte). Essa obrigação tributária não pôde ser cumprida pela fonte, e exigida pela União Federal, exclusivamente em função da ordem judicial (liminar, etc.) que foi obtida pelo contribuinte não participante dessa relação jurídica tributária.

Após a cessação da validade e dos efeitos da ordem provisória, em virtude da sua cassação específica, de decisão posterior contrária ou de outra causa legal, aquela obrigação tributária não tem como ser restabelecida, por lhe faltar a condição material que lhe é inerente, ou seja, a possibilidade de a fonte descontar o imposto ao efetuar o pagamento, dado que este já terá ocorrido.

Em decorrência de que a capacidade contributiva é do titular da renda, essa circunstância material – retenção do imposto quando do pagamento – participa indissociavelmente da própria hipótese de incidência tributária, de tal arte que, sendo o pagamento fato do passado, que não mais retorna à realidade atual, mesmo que a ordem judicial preliminar venha a perder o seu efeito, a inexistência presente desse fato impossibilita qualquer responsabilização da fonte, porque a materialidade que constitui a hipótese de incidência jamais se restabelecerá.

Neste sentido, no fundo, a ordem judicial, conquanto transitória e precária, acaba por produzir efeitos definitivos e de certa forma satisfativos, pois a obrigação tributária fica afastada para sempre. Somente não ocorrem efeitos plenamente satisfativos porque há

SJA

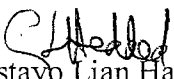
mecanismo jurídico para reverter o quadro gerado pela alteração na determinação judicial, como veremos.

Mas como a ordem preliminar e provisória vem afinal a ser desconstituída, da sua desconstituição e da impossibilidade de se restabelecer a relação jurídica tributária nasce a responsabilidade, para a pessoa que tiver dado origem a essa situação, de indenizar o fisco pelo prejuízo que lhe foi causado.

Então, esta nova responsabilidade legal não é mais a responsabilidade tributária da fonte, e, como dito, tem natureza indenizatória, pela qual responde não a fonte, que nada fez e por isso nada lhe pode ser exigido, e, sim, responde o titular da renda."

(In Responsabilidade do Contribuinte do Imposto de Renda na Fonte e Proponente de Ação Judicial afinal Julgada Improcedente, Revista Dialética de Direito Tributário nº 68. pp. 127 e 128)

Ante o exposto, encaminho meu voto no sentido de acolher integralmente a ilegitimidade passiva da Recorrente.


Gustavo Lian Haddad

MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
2ª CAMARA/2ª SEÇÃO DE JULGAMENTO

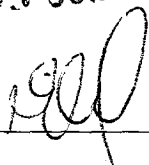
Processo nº: 10166.011388/2003-96

Recurso nº: 161.118

TERMO DE INTIMAÇÃO

Em cumprimento ao disposto no § 3º do art. 81 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria Ministerial nº 256, de 22 de junho de 2009, intime-se o (a) Senhor (a) Procurador (a) Representante da Fazenda Nacional, credenciado junto à Segunda Câmara da Segunda Seção, a tomar ciência do Acórdão nº 104-23.288.

Brasília/DF, 23 JUN 2010



EVELINE COÊLHO DE MELO HOMAR
Chefe da Secretaria
Segunda Câmara da Segunda Seção

Ciente, com a observação abaixo:

- () Apenas com Ciência
- () Com Recurso Especial
- () Com Embargos de Declaração

Data da ciência: -----/-----/-----

Procurador(a) da Fazenda Nacional