



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 10925.002068/2009-00
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2101-002.036 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de janeiro de 2013
Matéria IRRF
Recorrente FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE DO OESTE DE SANTA CATARINA - FUNOESC - E OUTROS
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Exercício: 2006, 2007, 2008, 2009

IRRF. IMPOSTO RETIDO E NÃO RECOLHIDO. RESPONSABILIDADE DOS ADMINISTRADORES DA FUNDAÇÃO NÃO CONFIGURADA. NECESSÁRIA COMPROVAÇÃO DE INFRAÇÃO À LEI OU AO ESTATUTO SOCIAL. RESPONSABILIDADE EXCLUSIVA DO SUJEITO PASSIVO QUE EFETUOU A RETENÇÃO NA FONTE DO TRIBUTO.

Não se pode responsabilizar os administradores da entidade pela ausência de recolhimento do IRRF sem que se cumpram os requisitos do artigo 135, III, do CTN. Inteligência da Súmula 430 do STJ. Configuração da responsabilidade exclusiva da fonte pagadora, à luz do Parecer Normativo n.º 01/2002 da Receita Federal do Brasil.

REPASSE DO IRRF. OBRIGAÇÃO QUE INDEPENDE DO GOZO DA IMUNIDADE. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AOS PRINCÍPIOS DO DEVIDO PROCESSO LEGAL, CONTRADITÓRIO E AMPLA DEFESA.

O repasse do IRRF é obrigação da Fundação e independe do gozo da imunidade. Eventual violação aos princípios do devido processo legal, contraditório e da ampla defesa em relação à suspensão da imunidade deve ser reconhecida em sede própria. Observância, no caso em exame, dos aludidos princípios.

FUNDAÇÃO INSTITUÍDA, MAS NÃO MANTIDA, PELO MUNICÍPIO - ART. 158 DA CONSTITUIÇÃO. DESTINAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA RETIDO PARA A UNIÃO.

Considera-se mantida pelo Município a Fundação cujo custeio das atividades dependa, de forma preponderante, de recursos providos pelo Poder Público Municipal. Se esta condição não é verificada, não se perfaz a hipótese do art. 158, I, da Constituição, devendo o produto do IRRF incidente sobre os

rendimentos pagos, a qualquer título, pela Fundação, ser repassado à União e não ao Município.

Recurso dos administradores provido e recurso da fundação negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento em parte ao recurso, para reconhecer a ilegitimidade passiva de Genesio Teo e Antonio Carlos de Souza, cancelando, em relação a eles, a exigência fiscal e, no mérito, negar provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

LUIZ EDUARDO DE OLIVEIRA SANTOS - Presidente

(assinado digitalmente)

ALEXANDRE NAOKI NISHIOKA - Relator

Participaram do julgamento os Conselheiros Luiz Eduardo de Oliveira Santos (Presidente), Alexandre Naoki Nishioka (Relator), José Raimundo Tosta Santos, Celia Maria de Souza Murphy, Carlos André Rodrigues Pereira Lima e Eivanice Canário da Silva.

Relatório

Trata-se de recursos voluntários (fls. 2.367/2.398, fls. 2.412/2.431 e fls. 2.433/2.452) interpostos em 17 de maio de 2010 contra acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Florianópolis (SC) (fls. 2.332/2.359), do qual os Recorrentes tiveram ciência em 15 de abril de 2010 (fl. 2.366), que, por unanimidade de votos, julgou procedente o auto de infração de fls. 06/23, lavrado em 25 de novembro de 2009, em decorrência de falta de recolhimento do imposto de renda na fonte sobre trabalho assalariado, trabalho sem vínculo de emprego, juros auferidos pela entrega de recursos a pessoa jurídica, remuneração de outros serviços prestados por pessoa jurídica e pagamentos a cooperativas de trabalho, verificada nos anos-calendário de 2005, 2006, 2007 e 2008.

O acórdão teve a seguinte ementa:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008

FALTA DE RECOLHIMENTO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO.
COMPETÊNCIA.

Compete ao fisco federal, por intermédio dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil, constituir o crédito tributário relativo ao Imposto de Renda Retido na Fonte - IRRF, independentemente da destinação do produto da arrecadação do imposto.

FUNDAÇÕES INSTITUÍDAS E MANTIDAS POR MUNICÍPIO. CONDIÇÕES. DESTINAÇÃO DO IRRF.

O imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, retido na fonte por fundação municipal em decorrência dos pagamentos que efetua, somente pertencerá ao Município se a referida fundação for não só instituída como também mantida por esse ente político.

Considera-se que a fundação é mantida pelo Município, quando este lhe destina os recursos necessários à sua subsistência. Caso não se verifique esta condição, o produto da arrecadação do IRRF incidente sobre os rendimentos pagos, a qualquer título, pela fundação, pertence à União Federal e não ao Município.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008

IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE. FALTA DE RECOLHIMENTO. ADMINISTRADORES. SUJEIÇÃO PASSIVA. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.

São solidariamente responsáveis com o sujeito passivo os acionistas controladores, os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, pelos créditos decorrentes do não recolhimento do imposto sobre produtos industrializados e do imposto sobre a renda descontado na fonte. A responsabilidade das pessoas referidas restringe-se ao período da respectiva administração, gestão ou representação.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido” (fl. 2.332).

Não se conformando, a Recorrente Fundação Universidade do Oeste de Santa Catarina interpôs recurso voluntário (fls. 2.367/2.398) pedindo a reforma do acórdão recorrido, para cancelar o lançamento, alegando, em síntese: (i) sua ilegitimidade passiva por obrigação tributária perante a responsabilidade pessoal dos dirigentes; (ii) a ilegitimidade ativa da União em relação ao imposto de renda retido na fonte; (iii) a nulidade do auto de infração por irregular suspensão da imunidade da entidade, com ofensa ao princípio do devido processo legal, contraditório e ampla defesa; (iv) inexistência de óbice legal na percepção de outras receitas; (v) seu enquadramento como fundação pública municipal nos termos da legislação constitucional e a conseqüente impossibilidade da exigência do imposto de renda na fonte.

De igual modo, os Recorrentes Genesio Teo e Antônio Carlos de Souza interpuseram recursos voluntários (fls. 2.412/2.431 e fls. 2.433/2.452, respectivamente) repisando as razões recursais já apresentadas pela FUNOESC e aduzindo, ainda, (i) a necessidade do conhecimento e manifestação do colegiado julgador administrativo em relação ao termo de sujeição passiva solidária; (ii) a nulidade do ato de declaração de responsabilidade pessoal dos administradores da pessoa jurídica; bem como (iii) sua ilegitimidade passiva em relação ao crédito tributário da pessoa jurídica.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Alexandre Naoki Nishioka, Relator.

O recurso preenche os requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual dele conheço.

Inicialmente, há de se analisar as preliminares arguidas pela Recorrente FUNOESC e pelos Recorrentes Genesio Teo e Antonio Carlos de Souza.

Alega a Recorrente FUNOESC que não possui legitimidade para figurar no polo passivo do auto de infração devido à lavratura do Termo de Sujeição Passiva Solidária (fls. 2.078/2.081), pelo qual a fiscalização incluiu os administradores da fundação como corresponsáveis pelo tributo devido e pelas penalidades impostas.

Esse termo, segundo a citada Recorrente, indica a responsabilidade exclusiva dos administradores, na esteira do que dispõe o artigo 135 do Código Tributário Nacional, que utiliza a expressão “ *pessoalmente responsáveis* ”. Dessa forma, tendo sido os administradores responsabilizados por enquadramento no citado dispositivo legal, apenas estes deveriam, sob sua ótica, ser autuados, excluindo-se, assim, a responsabilidade da pessoa jurídica.

Por sua vez, sustentam os Recorrentes Genesio Teo e Antonio Carlos de Souza sua ilegitimidade passiva à luz dos requisitos constantes no art. 135, III, do CTN.

A alegação da FUNOESC, no entanto, não merece prosperar, havendo de ser acolhida, nesse ponto, a preliminar suscitada pelos Recorrentes Genesio Teo e Antonio Carlos de Souza. Explico.

Ainda que se considere pessoal a responsabilidade de administradores enquadrados no art. 135 do Código Tributário Nacional, tal enquadramento não pode ser feito sem comprovação da prática, pelos administradores, de atos “ *com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos* ”, como determina o próprio artigo mencionado:

“Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias **resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos: (...)**

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.”

Pois bem, da análise do conjunto probatório dos autos, verifica-se que não se logrou comprovar a prática, pelos Recorrentes Genesio Teo e Antonio Carlos de Souza, de atos com excesso de poderes ou infração à lei ou ao estatuto social da Fundação dos quais teria se originado a obrigação de recolhimento.

O Termo de Sujeição Passiva Solidária, lavrado nas fls. 2.078/2.081 dos autos, remete ao Relatório de Atividade Fiscal, o qual, nas fls. 92 e seguintes, trata da sujeição passiva solidária dos mencionados Recorrentes.

Como se infere do aludido relatório, o Fisco configurou a responsabilidade tributária dos administradores sob o fundamento de que a alegação dos ora Recorrentes no sentido da “desnecessidade” de recolhimento do IRRF “*não encontra amparo na C.F, nas leis, nos julgados administrativos e nem nas decisões judiciais*”, “*de forma que a decisão de não recolher o IRRF, bem como, a reiteração dessa conduta e a significância dos valores envolvidos nesta apropriação fazem enquadrar a diretoria da Funoesc na hipótese de responsabilização tipificada no art. 135, III, da Lei n.º 5.172/66.*” (fl. 92). Extrai-se do relatório fiscal, ainda, o entendimento segundo o qual “*para a perfectibilização do tipo*” bastaria apenas o “*dolo genérico de omitir o recolhimento do tributo devido*”, não se exigindo um fim específico ou especial (fl. 92).

A autuação dos responsáveis, portanto, encontra-se embasada nos seguintes elementos: (i) a conduta reiterada do agente, caracterizada pela ausência de recolhimento de significativos valores de IRRF pela alegada “desnecessidade” de tal repasse, a qual não encontra amparo na legislação e decisões administrativas e judiciais, e (ii) o dolo genérico de inadimplir a obrigação tributária.

Tais elementos, contudo, não são suficientes à caracterização da responsabilidade prevista no art. 135, inc. III, do CTN.

Motivo de inúmeras controvérsias doutrinária e jurisprudencial, parece-me que a interpretação mais acertada do art. 135 do CTN é aquela segundo a qual, para a configuração da responsabilidade pessoal do agente, faz-se necessária a prática dolosa de ato em desfavor do contribuinte, da qual decorra uma obrigação tributária.

Esclarecedora, a esse respeito, a lição de **MISABEL ABREU MACHADO**

DERZI:

“A aplicação do art. 135 supõe, assim:

1. a prática de ato ilícito, **dolosamente**, pelas pessoas mencionadas no dispositivo;
2. ato ilícito, como **infração de lei, contrato social ou estatuto, normas que regem as relações entre contribuintes e terceiro-responsável, externamente à norma tributária básica ou matriz, da qual se origina o tributo;**
3. a atuação tanto da norma básica (que disciplina a obrigação tributária em sentido restrito) quando da norma secundária (constante do art. 135 e que determina a responsabilidade do terceiro, pela prática do ato ilícito).

A peculiaridade do art. 135 está em que **os atos ilícitos ali mencionados**, que geram a responsabilidade do terceiro que os pratica, **são causa (embora externa) do nascimento da obrigação tributária, contraída em nome do contribuinte; mas contrariamente a seus interesses**. São, assim, do ponto de vista temporal, antes concomitantes ao acontecimento do fato gerador da norma básica, que dá origem à obrigação. Por isso, o dispositivo menciona ‘obrigações resultantes de atos praticados com excesso de poderes, infração de lei, contrato social ou estatuto.’” (BALEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro. 11ª ed., rev. e ampl. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2000. p. 757. Grifou-se).

O ato praticado com infração à lei, contrato social ou estatuto, portanto, é *causa* do surgimento da obrigação tributária, não havendo que ser confundido com o mero não recolhimento do tributo, eis que antecede a obrigação tributária.

Tal entendimento foi cristalizado na Súmula 430 do STJ:

Súmula 430: O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente.

Este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais também já se manifestou nesse sentido, conforme trecho do voto condutor do acórdão n.º 1302-000.503, proferido no Processo Administrativo n.º 10680.015391/2007-93, em 23/02/2011:

“O artigo 135 do CTN prescreve: (...).

No caso dos autos, há demonstração de que houve descumprimento de legislação tributária, o que levou ao presente lançamento. Entretanto, me parece faltar a prova do elemento volitivo do sócio, que, inclusive, levaria à qualificação da penalidade aplicada. Se sempre que houvesse a prática de infração da legislação tributária o sócio teria de ser responsabilizado, o próprio sentido da responsabilidade limitada estaria alterado, pois essa seria sempre pessoal ou solidária do sócio.

O fato de ter havido distribuição de lucro, isoladamente, não tendo sido demonstrado que tal demonstração foi ilegal, também não muda em nada a situação do sócio.

Entendo que o STJ também entende dessa forma.

A súmula 430 expressa:

O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente.”

Ao contrário do pontuado pela fiscalização, portanto, não há de se falar que o mero inadimplemento da obrigação tributária constitui ilícito capaz de ensejar a responsabilidade do administrador ou sócio-gerente.

E mais, o dolo do agente, para a caracterização do tipo previsto no art. 135, III, do CTN, não pode estar calcado no “*dolo genérico de omitir o recolhimento do tributo devido*”, como pretendeu a fiscalização, mas sim na intenção deliberada de violar a lei, o contrato ou estatuto social.

Como bem observam **ARNOLDO WALD** e **LUIZA RANGEL DE MORAES**, “*apenas quando demonstrada a circunstância de que os administradores (sócios ou não) agiram com dolo, violando seus deveres legais ou estatutários para com a sociedade, é que estes passam a ser os únicos responsáveis pela dívida tributária.*” (WALD, Arnaldo; MORAES, Luiza Rangel de. Da desconsideração da personalidade jurídica e seus efeitos tributários. In: TÔRRES, Heleno Taveira (et. al.). *Desconsideração da personalidade jurídica em matéria tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 251).

Também a chamada “conduta reiterada do agente”, tal como referida pela fiscalização, não tem o condão de caracterizar o dolo necessário à deflagração dos efeitos da norma constante no art. 135, III, do CTN.

No caso concreto, ainda que a ninguém seja lícito alegar o desconhecimento da lei, certo é que havia uma controvérsia a respeito da necessidade de repasse dos valores retidos, representada por litígios não definitivamente julgados no momento da lavratura do auto de infração, a saber: Ação Anulatória de Débito Fiscal n.º 2004.72.03.001776-2, a qual foi objeto de recurso de apelação não apreciado na época da lavratura do auto de infração, conforme atesta o próprio Relatório Fiscal (fl. 65), pelo Agravo de Instrumento n.º 2005.04.001269-0, pela Medida Cautelar Inominada n.º 2005.72.03.000319-6, cujo reexame necessário também pendia de apreciação, pelos Embargos à Execução Fiscal n.º 2006.72.03.001278-5, pelos Processos Administrativos n.ºs 10925.0000500/2001-62 e 10925.0001182/2005-81, cuja possibilidade de discussão administrativa, como anota a fiscalização, de igual modo, não se exaurira na época dos fatos, e, por fim, pela Ação Penal Pública n.º 2002.72.03.000632-9. Não há prova, nos autos, de decisão definitiva na esfera administrativa ou do trânsito em julgado das ações em referência.

Como se sabe, tanto em relação ao Direito Penal quanto em relação ao chamado Direito Penal Tributário vige o chamado princípio da presunção da inocência. Decorre de tal princípio a impossibilidade de caracterização do dolo do agente com base em prática reiterada de conduta que não foi definitivamente apreciada, não se lhe conferindo o grau de certeza necessária. De igual modo, também a “significância dos valores” não adquire, por si só, efeitos jurídicos para a configuração do dolo do agente.

Importante registrar que a configuração da reincidência, para fins tributários, requer tanto a existência de lei que fixe os seus limites e efeitos quanto a configuração da definitividade da conduta, que pressupõe o esgotamento de eventual discussão na esfera administrativa e/ou o trânsito em julgado de decisão judicial.

Autora de obra específica acerca da reincidência tributária, Juliana Borges não diverge desse entendimento:

“Enquanto a reincidência não for conceituada, e pelo veículo competente para introduzir esse tipo de norma jurídica no sistema (pela lei), quer dizer, **enquanto não soubermos em que consiste tal conduta para aquela norma específica que se prevê, não há como verificarmos se um determinado fato jurídico a ela se coaduna**(...).” (BORGES, Juliana. Reincidência tributária: teoria e prática. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 163).

E prossegue a autora para investigar, a despeito da inexistência de legislação que lhe atribua efeitos, qual o possível valor semântico da reincidência, concluindo pela necessidade do elemento “certeza” a permear a conduta tida por recidiva:

“Sempre que observamos qualquer alusão à reincidência, percebemos que existe – ainda que como um pensamento depreendido do contexto – **referência a uma pena imposta antes da nova infração; a uma pena inquestionavelmente imposta; e não à simples incidência automática da norma penal sobre um evento delitivo, ou à mera lavratura de um auto de infração, passível de reforma na esfera administrativa**.” (BORGES, Juliana. Op. cit., p. 169).

Não bastasse o quanto exposto, registre-se que, na ação penal já referida, a configuração do dolo resumiu-se ao “dolo genérico de omitir o recolhimento da contribuição ou tributo devido” (p. 72), o qual, a teor da citada Súmula 430 do STJ, não tem o condão de deflagrar a aplicação da responsabilidade pessoal do agente a que alude o art. 135, III, do CTN.

Relevante notar, ainda, que foi aplicada, na hipótese, a excludente de punibilidade aos dirigentes da fundação, justamente por se configurar a ocorrência de circunstâncias que pautaram o fenômeno chamado erro de proibição, dado o erro sobre a ilicitude do fato (p. 73).

Por fim, a análise dos elementos probatórios do caso em referência bem demonstram que os Recorrentes não ocultaram, em nenhum momento, a informação acerca da retenção do IRRF, mas sim o deixaram de recolher, diante do apontado erro de proibição, o que corrobora a inexistência de dolo no caso em questão.

Conclui-se, portanto, não obstante a lavratura dos Termos de Sujeição Passiva Solidária, conforme se infere das fls. 2.206/2.207 e 2.223/2.224, que não há, nos autos, qualquer elemento que demonstre a responsabilidade pessoal dos Recorrentes na realização dos apontados ilícitos tributários.

E por certo não há que se falar, aqui, da interpretação isolada do artigo 8.º do Decreto-Lei n.º 1.736/1979, que prevê como responsáveis solidários “os acionistas controladores, os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, pelos créditos decorrentes do não recolhimento do imposto sobre produtos industrializados e do imposto sobre a renda descontado na fonte”.

Isso porque a interpretação de tal dispositivo deve ser feita à luz do que dispõe o artigo 135 do CTN, que é a norma geral em relação à matéria.

Exatamente por isso, o Supremo Tribunal Federal, em caso semelhante ao presente, julgado sob a sistemática da repercussão geral, já se manifestou no sentido da inconstitucionalidade de lei (art. 13 da Lei 8.620/93) na parte em que determinou que os sócios das empresas por cotas de responsabilidade limitada responderiam solidariamente pelos débitos junto à Seguridade Social.

Como se extrai da ementa de voto da Exma. Min. Ellen Gracie, em tudo aplicável ao presente caso, “o “terceiro” só pode ser chamado responsabilizado na hipótese de descumprimento de deveres próprios de colaboração para com a Administração Tributária, estabelecidos, ainda que a contrario sensu, na regra matriz de responsabilidade tributária, e desde que tenha contribuído para a situação de inadimplemento pelo contribuinte. 5. O art. 135, III, do CTN responsabiliza apenas aqueles que estejam na direção, gerência ou representação da pessoa jurídica e tão-somente quando pratiquem atos com excesso de poder ou infração à lei, contrato social ou estatutos. Desse modo, apenas o sócio com poderes de gestão ou representação da sociedade é que pode ser responsabilizado, o que resguarda a personalidade entre o ilícito (mal gestão ou representação) e a consequência de ter de responder pelo tributo devido pela sociedade.” (RE 562276, Relator(a): Min. ELLEN GRACIE, Tribunal Pleno, julgado em 03/11/2010, Repercussão Geral - Mérito DJe 027, div. em 09/02/2011, pub. em 10/02/2011. Sem grifo no original).

Independentemente do argumento da inconstitucionalidade da norma, certo é que a incidência do art. 8º do Decreto-Lei n.º 1.736/79 também se encontra adstrita aos requisitos impostos pelo art. 135 do CTN, devendo ser demonstrada a infração à lei ou estatuto praticada pelos administradores da Fundação, conforme se verifica das seguintes decisões proferidas no âmbito do Poder Judiciário:

"PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE IRREGULARIDADES NO ACÓRDÃO. EXECUÇÃO FISCAL. RESPONSABILIDADE DE SÓCIO-GERENTE. LIMITES. ART. 135, III, DO CTN.

(omissis)

8. **Não importa se o débito é referente ao IPI (DL nº 1.736/79). O ponto central é que haja comprovação de dissolução irregular da sociedade ou infração à lei praticada pelo dirigente/sócio.**

9. Descabe, nas vias estreitas de embargos declaratórios, que a matéria seja reexaminada, no intuito de ser revista ou reconsiderada a decisão proferida. Não preenchimento dos requisitos necessários e essenciais à sua apreciação.

10. Embargos rejeitados." (grifou-se)

(STJ, 2ª T., EDAGA 471.387/SC, 1ª Turma, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, j. 25/3/2003, DJ 12/5/2003)

“AGRAVO DE INSTRUMENTO. EXECUÇÃO FISCAL. INCLUSÃO DE SÓCIO NO PÓLO PASSIVO. ARTIGOS 13 DA LEI Nº 8.620/93 QUE DEVE SER INTERPRETADO EM CONSONÂNCIA COM O ARTIGO 135 DO CTN. AUSÊNCIA DE DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA SOCIEDADE. PRECEDENTES DO STJ E DESTA TRIBUNAL. 1. **No que se refere ao IPI e ao IRRF, contrariamente ao pretendido pela exeqüente, aplica-se o disposto no inciso II do art. 124 do CTN, combinado com o art. 135 e art. 8º do Decreto-Lei nº 1.736/79.** 2. O artigo 13 da Lei nº 8.620/93 deve ser interpretado em consonância com o artigo 135 do Código Tributário Nacional, o qual dispõe que os diretores, gerentes ou representantes das pessoas jurídicas são pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei. Precedentes do STJ. 3. A dissolução irregular da sociedade somente autoriza a desconsideração da personalidade jurídica e a conseqüente substituição da responsabilidade tributária, desde que comprovada por documentos que indiquem o encerramento da empresa. Entendimento desta Sexta Turma. 4. Não existe fundamento legal a autorizar a desconsideração da pessoa jurídica e a conseqüente substituição da responsabilidade tributária, pois não há indícios de paralisação das atividades da empresa de maneira irregular. 5. A insuficiência de bens penhoráveis, por si só, não leva à responsabilização dos sócios gerentes. 6. Agravo de instrumento a que se nega provimento.” (grifou-se)

(TRF-3, 6ª Turma, AI 200903000038090, relator Desembargador Federal LAZARANO NETO, DJE de 07/12/2009. Grifou-se).

Dessa forma, ausentes os pressupostos de aplicação do art. 135, III, do Código Tributário Nacional, não há que se falar na responsabilização pessoal dos administradores Genésio Téo e Antonio Carlos de Souza, mantendo-se, por conseguinte, a responsabilidade pelo recolhimento do tributo da fonte pagadora, qual seja, a Funoesc.

A propósito, convém citar, a esse respeito, o quanto disposto no Parecer Normativo n.º 01/2002, da Receita Federal do Brasil, afigurando-se a reponsabilidade exclusiva da fonte pagadora nas hipóteses nas quais há a retenção do imposto, mas não o seu recolhimento:

Documento assinado conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 28/01/2013 por ALEXANDRE NAOKI NISHIOKA, Assinado digitalmente em 28/01/

2013 por ALEXANDRE NAOKI NISHIOKA, Assinado digitalmente em 01/02/2013 por LUIZ EDUARDO DE OLIVEIRA

SANTOS

Impresso em 08/02/2013 por VILMA PINHEIRO TORRES - VERSO EM BRANCO

“IRRF RETIDO E NÃO RECOLHIDO. RESPONSABILIDADE E PENALIDADE.

Ocorrendo a retenção e o não recolhimento do imposto, serão exigidos da fonte pagadora o imposto, a multa de ofício e os juros de mora, devendo o contribuinte oferecer o rendimento à tributação e compensar o imposto retido.”

Pelas razões expostas, rejeito a preliminar de ilegitimidade passiva da FUNOESC e acolho as preliminares de ilegitimidade passiva dos administradores ora Recorrentes, Genésio Téo e Antônio Carlos de Souza, para cancelar, em relação a eles, a exigência fiscal.

Superado o exame das preliminares de ilegitimidade passiva, passo à análise da preliminar acerca da nulidade do auto de infração por alegada ofensa aos princípios do devido processo legal administrativo, contraditório e ampla defesa, diante da suposta irregularidade na suspensão da imunidade da entidade.

Alega a Fundação que “*para que pudesse a Secretaria da Receita Federal do Brasil exercer qualquer exigência tributária deveria, previamente, suspender a imunidade da qual a Impugnante é detentora, na forma preconizada pelo art. 32 da Lei n.º 9.430, de 27/12/1996*” (fls. 2381).

No entanto, equivoca-se a Recorrente ao considerar o não repasse do IRRF, que retém nos pagamentos que realiza, como consequência da imunidade de que goza.

De forma diversa a essa concepção, o repasse do IRRF retido é *conditio sine qua non* para o gozo da imunidade. Tal entendimento, ainda que não estivesse previsto em lei, é de todo compreensível, já que o IRRF não é imposto diretamente desembolsado pela instituição, mas apenas repassado por esta ao Fisco, diante do desconto na fonte dos pagamentos feitos a terceiros, os quais têm a renda afetada por essa exação.

De qualquer maneira, não deixa dúvida a previsão contida nos artigos 15, §3º e 12, §2º, alínea “f”, da Lei 9.532/1997:

“Art. 15. Consideram-se isentas as instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico e as associações civis que prestem os serviços para os quais houverem sido instituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos. (...)”

§ 3º Às instituições isentas aplicam-se as disposições do art. 12, § 2º, alíneas “a” a “e” e § 3º e dos arts. 13 e 14.”

“Art. 12. Para efeito do disposto no art. 150, inciso VI, alínea “c”, da Constituição, considera-se imune a instituição de educação ou 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. (...)”

§ 2º Para o gozo da imunidade, as instituições a que se refere este artigo, estão obrigadas a atender aos seguintes requisitos: (...)

f) **recolher os tributos retidos sobre os rendimentos por elas pagos ou creditados** e a contribuição para a seguridade social relativa aos empregados, bem assim cumprir as obrigações acessórias daí decorrentes; (...)"

Não se nega, como alegado pela Recorrente, que ela tenha o direito a exercer o contraditório e a ampla defesa no processo no qual se questiona eventual inobservância dos requisitos acerca da imunidade, por meio de devido processo legal a ser iniciado pela autoridade competente, se esta entender que algum requisito para fruição de tal benefício foi descumprido. No entanto, o presente processo possui objeto diverso, qual seja, o dever, que possui a Fundação, de repassar para a União o IRRF por ela retido nos pagamentos que realiza.

Em suma, o repasse do IRRF é obrigação da Fundação e independe do gozo da imunidade. O não repasse desse tributo, por sua vez, ensejou a presente autuação fiscal, na qual foram observados os princípios do devido processo legal, contraditório e da ampla defesa, razão pela qual rejeito a preliminar suscitada.

Por fim, as preliminares arguidas pela FUNOESC referentes (i) à ilegitimidade da União em relação ao Imposto de Renda Retido na Fonte e (ii) aos arts. 157, inc. I, e 158, inc. I, ambos da Constituição, por se confundirem com o mérito do recurso ora em pauta, serão com ele analisadas.

Passo, portanto, à análise do mérito.

O Imposto de Renda é tributo de competência da União, como previsto no art. 153, inc. III, da Constituição da República. Tanto essa quanto todas as demais competências tributárias, constitucionalmente previstas, são indelegáveis, ou seja, não pode a União transferir para outro ente político a aptidão para instituir o imposto, atribuído a si pela Carta Magna.

O texto constitucional prevê, também, alguns casos em que a receita de tributos é destinada a entes diversos daqueles que possuem competência para a instituição das mesmas exações. É o que trazem os arts. 157, inc. I, e 158, inc. I, da Constituição:

“Art. 157. Pertencem aos Estados e ao Distrito Federal:

I - o produto da arrecadação do imposto da União sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem; (...).”

“Art. 158. Pertencem aos Municípios:

I - o produto da arrecadação do imposto da União sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem; (...).”

Esses dispositivos constitucionais preveem o redirecionamento das receitas do imposto sobre a renda incidente na fonte para os Estados, Distrito Federal e Municípios **apenas nas hipóteses em que tal imposto incide sobre os rendimentos pagos por estes entes, por suas autarquias e pelas fundações por eles instituídas e mantidas.**

Frise-se: no caso do imposto sobre a renda incidente na fonte sobre pagamentos feitos por fundações, há **duas exigências, sem as quais não há autorização constitucional para redirecionamento da receita dessa modalidade de tributo federal: (i) a fundação deve ser instituída pelo ente a ser beneficiado com a receita e (ii) a fundação deve ser mantida por este mesmo ente.**

No caso sob análise, o Relatório da Atividade Fiscal esclareceu que “*Descontada a apropriação efetuada pela Fundação dos valores retidos de IRRF nos seus pagamentos, a participação de recursos públicos para a formação da Receita Total da FUNOESC variou dentro de uma amplitude que, no seu ponto máximo (ano-calendário 2005) chegou a 4,23% e, no ponto mínimo (ano-calendário 1999), atingiu 0,46%. Ninguém consegue manter quem quer que seja provendo-o por 13 anos, no máximo, com apenas 4,23% das suas necessidades.*” (fl. 58)

Essa afirmação baseia-se no demonstrativo consolidado dos percentuais de participação de subvenções públicas para a formação da receita total da FUNOESC (fl. 59), o qual não deixa dúvidas, ao contrário do que afirma a Recorrente, de que, ainda que tenha sido instituída pelo Município de Joaçaba, ela não é mantida por este, mas por recursos privados.

Dúvida não há, nos autos, de que a Fundação foi instituída pelo Município. E tal instituição deu-se por meio da Lei Municipal de Joaçaba n.º 545, de 22/11/1968. No entanto, não é possível concluir pela manutenção da Fundação pelo Município de Joaçaba se este repassou àquela recursos que totalizaram menos de 5% de sua receita total.

Com efeito, no período ora sob análise (anos-calendário 2005, 2006, 2007 e 2008), a pequena participação da verba destinada pelo Município no total dos recursos auferidos pela Fundação não implica, de forma alguma, que esta seja mantida por aquele.

Disso se extrai, sem dificuldade, que a legitimidade ativa para pleitear o IRRF retido e não repassado é da União e não do Município, como quer a Recorrente, pois aquela tanto possui a competência tributária sobre o imposto em questão, quanto é a destinatária constitucional da receita deste advinda.

Quanto a uma possível controvérsia sobre o que se pode entender pelo termo “mantiverem” trazido no texto constitucional supracitado, a Câmara Superior de Recursos Fiscais já se pronunciou, em sede de recurso especial, por meio do Acórdão n.º 9202-001.868, proferido nos autos do Processo Administrativo n.º 11516.002953/2006-12, em 28/11/2011:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE – IRRF

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004, 2005, 2006

ARTIGO 158, INCISO I, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. FUNDAÇÃO QUE DEVE SER MANTIDA PELO MUNICÍPIO. RELAÇÃO DE DEPENDÊNCIA QUE NÃO EXISTE.

Somente incide o artigo 158, inciso I, da Constituição Federal, se, para além da comprovação da instituição da fundação pelo Município, aquela também é mantida por este. **Repasse de valor que se limita a cerca de 5% da receita total da Fundação não configura a relação de manutenção, de dependência exigida pela Constituição Federal.**”

O voto condutor do acórdão acima, da Relatora Conselheira **SUSY GOMES HOFFMANN**, acompanhado pela unanimidade dos membros da Câmara, tratou com acuidade a matéria ora objeto de análise, em situação fática muito semelhante à destes autos, como se observa no trecho abaixo transcrito:

“Com efeito, a Constituição Federal estabelece que, para além da instituição, o município deve manter financeiramente a Fundação.

O artigo 158 não fixa, é verdade, o que se entende pelo vocábulo “mantiverem”. Neste passo, cabe ao intérprete fazê-lo, interpretando o texto constitucional (artigo 158, inciso I, CF) de acordo com a finalidade mesmo da Carta Magna, e conforme o sistema constitucional em que se encontra inserido o dispositivo.

Como se vê, em direito, não se pode ter interpretação que desborde do sentido razoável da norma. Neste passo, quando a Constituição exige, para a incidência do artigo 158, inciso I, que a fundação tenha sido instituída e seja mantida pelo Município, neste último aspecto, a Carta Magna não se satisfaz com todo e qualquer repasse de verba do Município para a fundação.

A exigência constitucional da manutenção da Fundação pelo Município quer revelar que, sem a participação orçamentária ou financeira deste, aquela não pode subsistir por si só.

Se a Fundação pode manter-se por si própria, em vista da diminuta participação do município, obviamente não se revela presente aquela vinculação, aquela ligação entre fundação e município a ensejar o repasse do produto da arrecadação do imposto da União sobre renda e proventos de qualquer natureza, sobre rendimentos pagos por aquela Fundação.

De fato, deve-se ressaltar que entre Fundação e Município deve haver, necessariamente, para a incidência da norma constitucional, uma verdadeira relação de dependência, no sentido de que, sem a participação do Município, a Fundação não poderia subsistir.

O argumento de que a Constituição Federal não especifica parâmetros objetivos para a aferição do que se entenda por “mantiverem” não pode levar à conclusão de que todo e qualquer repasse de verbas promovido pelo Município implica em manutenção da Fundação. Tal entendimento levaria à possibilidade de aplicação do dispositivo constitucional em situações absurdas.

Note-se que, quando a Constituição determina que a Fundação deve ser mantida pelo Município, ela não exclui a possibilidade de que aquela possua outras fontes de receita. A Fundação pode ter outras fontes de receita; o que não pode é que tais fontes sejam responsáveis pela sua manutenção, e não o repasse promovido pelo Município.

No presente caso, como já mencionado, o valor total do repasse do Município de Tubarão à Unisul representa apenas cerca de 5% do valor total da sua receita. Não se pode dizer, portanto, que a Unisul é mantida pelo Município de Tubarão. A hipotética ausência do repasse promovido pelo Município não importaria a derrocada da Unisul, porque, justamente, não se vislumbra aquela relação de dependência, de manutenção entre o Município de Tubarão e a Unisul.”

Foi também nesse exato sentido o Acórdão n.º 104-22.179, proferido em 24/01/2007 pela Quarta Câmara do antigo Primeiro Conselho de Contribuintes, em recurso interposto pela própria FUNOESC, no bojo do Processo Administrativo n.º 10925.001182/2005-81, processo este em que se apurou também matéria idêntica a esta aqui analisada:

“PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - NULIDADE - CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA - INOCORRÊNCIA - Não estando configurado nos autos qualquer óbice ao pleno exercício por parte do contribuinte do seu direito de defesa, nos termos definidos na legislação, não há falar em nulidade, seja do lançamento, seja da decisão recorrida por cerceamento do direito de defesa.

CISÃO PARCIAL - RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - SOLIDARIEDADE - Na cisão parcial sociedade cindida e sucessora respondem solidariamente pelas obrigações desta última.

FUNDAÇÕES INSTITUÍDAS E MANTIDAS PELO MUNICÍPIO - DESTINAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA RETIDO - Considera-se que a Fundação é mantida pelo Município quando o custeio de suas atividades dependa, preponderantemente, de recursos providos pelo Poder Público Municipal, ainda que haja contribuição de fontes privadas. Se esta condição não é verificada, o produto do IRRF incidente sobre os rendimentos pagos, a qualquer título, pela Fundação pertence à União e não ao Município.”

Segue trecho do voto condutor de tal decisão, proferido pelo Relator Conselheiro **GUSTAVO LIAN HADDAD**:

“No presente caso, conforme relatório de atividade fiscal e documentos de fls. 194 a 291, não se discute que a Recorrente é fundação instituída pelo Município de Joaçaba através da Lei Municipal n.º 545 de 1968, sendo pessoa jurídica de direito privado, com patrimônio próprio, participação de recursos privados e sem fins lucrativos (Lei Municipal 1.637/1990). O Município participa da gestão da entidade, com indicação de membros de seu quadro de gestão.

Entendeu a fiscalização, entretanto, que a Recorrente não é fundação “mantida” pelo Município, na medida em que, como demonstrado no quadro de fls. 63, menos de 5% de suas receitas, nos períodos objeto da autuação, decorreu de contribuições do Município, sendo o restante advindo de recursos privados, nomeadamente a cobrança de mensalidades dos alunos.

A solução da questão passa pelo exame do que seria necessário para caracterizar que o Município de Joaçaba é responsável pela manutenção de determinada fundação municipal por ele instituída (no caso, a Recorrente).

Entendo que o verbo “manter”, como utilizado pelo legislador constitucional, deve ser entendido no sentido substancial de “prover do necessário à subsistência” ou, no caso de uma pessoa jurídica como a Recorrente, de prover dos recursos necessários ao seu funcionamento.

O sentido sistemático da previsão constitucional parece ser o de que se o Município mantém a fundação, provendo dos recursos para seu funcionamento, faz sentido que a fundação seja tratada, para os fins de repartição do produto da arrecadação do IRFonte, como se fosse o próprio Município, cabendo a este a titularidade dos recursos por ela retidos.

Não há, de fato, qualquer óbice à participação de recursos privados no custeio da fundação, como mensalidades, doações, etc. Não obstante, para a aplicação do art. 158, I da CF é necessário que a contribuição do Município seja ainda assim substancial, preponderante, sob pena de se subverter a ratio do dispositivo constitucional.”

Nessa mesma linha, diversos outros julgados foram proferidos por este CARF, a exemplo do Acórdão n.º 104-17.724 (proferido no Processo Administrativo n.º 13964.000215/99-33, pelo Relator Conselheiro **NELSON MALLMANN**), cuja ementa transcrevo:

“FALTA DE RECOLHIMENTO DE IRFON – LANÇAMENTO DE OFÍCIO – COMPETÊNCIA – Sempre que apurarem infração das disposições contidas no Regulamento do Imposto de Renda, os Auditores- Fiscais da Receita Federal lavrarão o competente auto de infração, com observância do Decreto n.º 70.235, de 06 de março de 1972, e alterações posteriores, que dispõem sobre o Processo Administrativo Fiscal.

PARECER ADMINISTRATIVO – EFICÁCIA – O parecer exarado em relação a uma situação concreta, mas mutável, e que contempla um período determinado, só terá eficácia em relação ao caso a que se refere e no período considerado.

IRF – FUNDAÇÕES INSTITUÍDAS E MANTIDAS PELO MUNICÍPIO- DESTINAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA RETIDO – **Considera-se que a Fundação é mantida pelo Município, quando este destina recursos necessários à subsistência daquela. Se esta condição não é verificada, o produto do IRRF incidente sobre os rendimentos, a qualquer título, pela Fundação pertence à União e não ao Município.**

MULTA – CARÁTER CONFISCATÓRIO – INOCORRÊNCIA – É inaplicável às penalidades pecuniárias de caráter punitivo o princípio de vedação ao confisco.

Recurso Negado.”

Logo, um dos requisitos constitucionais exigidos para o produto do IRRF incidente sobre os pagamentos feitos pela FUNOESC reverter-se para o Município de Joaçaba está ausente, o que implica a destinação da receita para a própria União, em prol de quem o crédito tributário ora em discussão deve ser mantido.

Eis os motivos pelos quais voto no sentido de DAR provimento aos recursos interpostos pelos Recorrentes Genesio Teo e Antonio Carlos de Souza, para acolher a preliminar de ilegitimidade passiva, cancelando, em relação a eles, a exigência fiscal, e NEGAR provimento ao recurso interposto pela Fundação Universidade do Oeste de Santa Catarina – FUNOESC, rejeitando as preliminares argüidas.

(assinado digitalmente)

ALEXANDRE NAOKI NISHIOKA
Relator

Processo nº 10925.002068/2009-00
Acórdão n.º **2101-002.036**

S2-C1T1
Fl. 2.472

CÓPIA