



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
QUARTA TURMA

Processo nº 13808.004715/2001-87
Recurso nº 102-137.811 Voluntário
Matéria IRRF
Acórdão nº CSRF/04-01.142
Sessão de 3 de novembro de 2008
Recorrente ITAUSA INVESTIMENTOS ITAÚ S.A.
Recorrida SEGUNDA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Exercício: 1998, 1999

Ementa: IRRF. JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO. FALTA DE RETENÇÃO. MEDIDA JUDICIAL.

Impedida a fonte pagadora de efetuar retenção do IRRF sobre juros sobre capital próprio, em cumprimento de medida judicial impetrada pela beneficiária do rendimento, incabível dela se exigir o imposto que deixou de ser retido, cabendo o seu pagamento pelo contribuinte.

Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

ANTÔNIO PRAGA
Presidente

ANA MARIA RIBEIRO DOS REIS
Relatora

FORMALIZADO EM: 10 DEZ 2009

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Ivete Malaquias Pessoa Monteiro; Moisés Giacomelli Nunes da Silva; Maria Helena Cotta Cardozo; Gonçalo Bonet Allage e Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho. Declarou-se impedido de participar do julgamento o Conselheiro Gustavo Lian Hadadd

Relatório

Itausa Investimentos Itaú S.A. interpõe Recurso Voluntário em face do Acórdão nº 102-46.291 (fls. 275/290-vol. II), que, por maioria de votos, deu provimento ao recurso de ofício interposto pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento de São Paulo-I.

O acórdão restou assim ementado:

IMPOSTO DE RENDA INCIDENTE SOBRE JUROS DE CAPITAL PRÓPRIO NÃO PAGO EM DECORRÊNCIA DE DECISÃO JUDICIAL - LEI 9.249/95 - SUJEITO PASSIVO - O sujeito passivo da obrigação tributária, sobre juros de capital próprio, suspensa em decorrência de medida judicial, é a pessoa jurídica responsável pela retenção do imposto incidente nos termos assentados no § 2º, do art. 9º, da Lei de nº 9.249/95. Tão só a lei pode definir o sujeito passivo, nos termos do art. 97, III e 121, do CTN, contribuinte ou responsável.

Recurso de ofício provido

A exigência exonerada em primeira instância, que foi restabelecida pela decisão da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes refere-se ao imposto retido na fonte sobre juros sobre o capital próprio nos anos-calendário 1998 e 1999.

Conforme o relatório constante do acórdão recorrido, a decisão de primeira instância ao analisar a alegação “quanto ao na identificação do sujeito passivo na exigência decorrente dos pagamentos ou créditos de juros sobre o capital próprio, atribuiu a razão à empresa, e para esse fim considerada a disposição contida nos artigos 1.º e 3.º da IN SRF nº 104/2000, e que esta se trata de ato interpretativo, uma vez que toma por fundamento o artigo 63 da lei nº 9430/96, e tem, portanto, permissão para aplicação retroativa na forma do artigo 106, I, do CTN.

A falta de retenção do IRRF pela fonte pagadora – Itausa - Investimentos Itaú S.A. - decorreu do cumprimento de medida judicial impetrada pela Associação Brasileira das Entidades Fechadas de Previdência Privada (ABRAPP).

Entendeu a decisão recorrida que “tão só a lei cabe definir o sujeito passivo”, aditando que “Se não bastasse, a lei aplicada é sempre a vigente a data do fato gerador, ainda, que posteriormente modificada ou revogada, nos termos estabelecidos no art. 144, do CTN, o que no caso não ocorreu, razão pela qual tampouco há se falar em aplicar os ditames contidos no Parecer Normativo COSIT, nº 1, de 2002”.

Continua o raciocínio no sentido de que “a Instrução Normativa SRF 104 disciplina questões ocorridas a partir de sua publicação, 16/11/2000, não tem o condão de alcançar os fatos geradores ocorridos antes de sua publicação”.

Regularmente intimada dessa decisão em 19/12/2006 (AR de fl. 300-vol. II), interpõe a contribuinte, por meio de representante, o recurso voluntário de fls. 302/308-vol. II, em 17/1/2007, em que alega, resumidamente, o seguinte: 

- i) não se nega que, segundo o CTN, que cabe a lei determinar a sujeição passiva tributária, todavia a imposição legal da fonte pela retenção do imposto sobre os juros sobre o capital próprio, contida no § 2º do art. 9º da Lei nº 9.249, de 1995, não pode ser desconectada da definição do contribuinte do imposto, de que cuida o seu 3º;
- ii) não cabe à fonte responder pelo pagamento de imposto na situação em que a retenção foi afastada por ordem judicial;
- iii) aceitar a decisão recorrida corresponde proclamar a ilegitimidade processual ativa do contribuinte em ações para afastar a retenção de tributo, visto que nesse caso somente a fonte deveria ir a juízo;
- iv) a fonte não tem como reter o tributo, não tendo como dele se ressarcir;
- v) o próprio fisco, sabedor dessa questão, editou a IN SRF nº 104, de 2000, regulando a matéria de forma consentânea com o CTN e a lei ordinária.

Reporta-se, por fim, à doutrina e entendimento contrário já manifestado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, além de lembrar que as entidades optantes pelo regime especial puderam pagar ou parcelar seus débitos, desde que desistissem das ações interpostas.

Intimada, a contribuinte apresentou o comprovante de depósito recursal de 30% do crédito tributário (fl. 339-vol. II).

Registre-se que os valores mantidos foram transferidos para o processo nº 10880.006736/2003-38.

Constam às fls. 342/346-vol. II petição do Procurador da Fazenda Nacional, intitulada contra-razões ao recurso especial.

Na sessão de 26 de maio de 2008 foram os autos distribuídos a esta conselheira, numerados até a fl. 350.

É o Relatório.

Voto

Conselheira ANA MARIA RIBEIRO DOS REIS, Relatora

O presente recurso voluntário interposto pela contribuinte é tempestivo e atende às demais condições de admissibilidade, portanto deve ser conhecido.

Trata-se de analisar a exigência de Imposto de Renda incidente na Fonte sobre Juros Pagos ou Creditados sobre Capital Próprio, não retido, pela fonte pagadora Itaúsa – Investimentos Itaú S.A., referente aos anos-calendário de 1998 e 1999, em cumprimento de medida judiciais em ações impetradas pela Associação Brasileira das Entidades Fechadas de Previdência Privada (ABRAPP), bem como pelo BANKBOSTON SOCIEDADE DE PREVIDÊNCIA PRIVADA e BRISTOL MYERS SQUIBB SOCIEDADE PREVIDENCIÁRIA.

Tal análise passa, inicialmente, pela conceituação de contribuinte e responsável no âmbito tributário, conforme dispõe o art. 121 do CTN, *verbis*:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei

Com a acuidade que lhe é própria, Aliomar Baleeiro¹, ao contrapor as figuras do contribuinte e do responsável, conclui o seguinte:

A importante distinção entre contribuinte e responsável tributário deve seguir tão-somente o critério adotado pelo Código Tributário Nacional, em seu art. 121, segundo o qual a diferenciação se norteia pela natureza da relação existente entre o aspecto ou critério material e o aspecto ou critério pessoal da hipótese de incidência

Com isso, vê-se que a lei pode eleger uma terceira pessoa, que não o contribuinte, para figurar no pólo passivo da obrigação tributária como responsável. Todavia, essa escolha não é arbitrária, havendo que se analisar a prescrição do art. 128 do CTN, que é o dispositivo que traça os contornos gerais da responsabilidade tributária. Esse artigo, inserido no capítulo da responsabilidade tributária do CTN, está vazado nos seguintes termos:

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-se a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação

Assim, a leitura do art. 121 do CTN não pode ser feita isoladamente. A interpretação conjugada desses dois dispositivos conduz ao raciocínio de que, com exceção das situações versadas nas seções seguintes do capítulo, quais sejam, responsabilidade dos sucessores, de terceiros e por infrações, excepcionadas pela disposição constante no início do dispositivo, somente pode ser escolhida como responsável, uma terceira pessoa vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação. Portanto, esse terceiro deve ter um liame indireto com o fato gerador, pois se sua ligação for pessoal e direta, ele será contribuinte e não responsável.

A ligação do responsável ao fato gerador, ou seja, aos fatos, atos, negócios ou relações que lhe dão origem, encontra justificativa no ressarcimento do ônus tributário ou na retenção do tributo, ou no dizer de Sacha Calmon Navarro Coelho², “de um lado, asseguram-se ao Fisco, ao *jus tributandi* do Estado, condições de eficácia e funcionalidade. De outro, garante-se ao cidadão-contribuinte o direito de ressarcimento, de modo a evitar desfalque em seu patrimônio econômico e jurídico”.

¹ BALEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. Atual. Misabel Abreu Machado Derzi. 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 723.

² COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Obrigação tributária*. In: *Comentários ao código tributário nacional*. Coord. Carlos Valder do Nascimento. 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 296.

Nesse passo, importante se definir se a eleição do responsável opera o afastamento do contribuinte da relação tributária.

Apesar da diferença de abordagem, entendemos como o professor Heleno Tôrres³ que a atribuição de responsabilidade não implica, à exceção das hipóteses de responsabilidade por sucessão versadas nos arts. 129 a 133, afastamento do contribuinte do vínculo obrigacional.

É o que ocorre na situação vertente em que a fonte encontra-se impedida de levar a efeito a retenção do imposto de renda em virtude de determinação judicial nesse sentido.

Tal ocorre porque o contribuinte busca a tutela judicial para garantir o direito de não ter o imposto de renda retido pela fonte pagadora de rendimentos, por entendê-lo indevido. Lembre-se que essa situação pode acontecer tanto nas hipóteses de rendimentos sujeitos à retenção exclusiva na fonte como sujeitos à antecipação, visto que em ambos os casos o contribuinte não é afastado da relação jurídica obrigacional, pois é dele a disponibilidade econômica ou jurídica de renda e dela é que será retido o imposto de renda.

Por essa razão, via de regra, o contribuinte pede ao juiz que determine liminarmente a não-retenção do imposto pela fonte pagadora, pois, sendo ao final julgado este indevido, somente lhe restaria o árduo procedimento da repetição do indébito.

Nessas hipóteses, impossível, pois, o comportamento da fonte pagadora determinado pela legislação no sentido de efetuar a retenção, desempenhando o papel de responsável tributário, pois representaria, sem dúvida, frontal descumprimento de ordem judicial.

Por outro lado, o cumprimento da determinação judicial tem o condão de deslocar a responsabilidade pela não-retenção a quem lhe deu causa, que outra pessoa não é senão o contribuinte: aquele que tem relação pessoal e direta com a situação que constituiu o fato gerador, ou seja, aquele que adquiriu disponibilidade econômica ou jurídica de renda.

Destarte, quando a fonte pagadora deixa de efetuar a retenção em cumprimento de decisão judicial, independente da natureza dos rendimentos, de ser a retenção exclusiva ou sob a forma de antecipação do imposto devido a ser apurado na declaração de ajuste anual, não há mais que se falar em responsabilidade da fonte pagadora. O imposto não retido será de inteira responsabilidade de quem deu causa à não-retenção: o contribuinte.

Assim, qualquer que seja o tipo de renda do contribuinte, sujeito à tributação exclusiva na fonte ou ao ajuste anual na declaração, se a fonte pagadora estiver impedida de efetuar a retenção em obediência a uma decisão judicial, tem-se que a responsabilidade passa a ser exclusiva do contribuinte.

Por ocasião do provimento judicial, sendo desfavorável ao contribuinte, é dizer, julgado devido o imposto, terá ele a responsabilidade de levar a efeito o pagamento do imposto que deveria ter sido retido pela fonte pagadora, nos termos do art. 63, § 2º da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

³ TÔRRES, Heleno Taveira. *Substituição tributária - regime constitucional, classificação e relações jurídicas (materiais e processuais)*. Revista Dialética de Direito Tributário nº 70. São Paulo, Julho de 2001, p. 93-95.

Essa a interpretação da administração tributária veiculada por meio da IN SRF nº 104, de 2000, que assim dispõe:

Art 1º Salvo disposição em contrário expressa em lei, na hipótese de cassação de medida judicial que haja impedido a retenção e o recolhimento, pelo responsável tributário, de tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, o pagamento do débito deverá ser efetuado pelo próprio contribuinte

§ 1º Na hipótese desse artigo, a incidência da multa de mora estará interrompida desde a concessão da medida judicial até o trigésimo dia de sua cassação, nos termos do art. 63 da Lei 9 430, de 1996

§ 2º No caso de pagamento após o prazo referido no parágrafo anterior, a contagem da multa de mora será reiniciada a partir do trigésimo primeiro dia, considerando, inclusive e se for o caso, o período entre o vencimento originário da obrigação e a data de concessão da medida judicial

§ 3º Em qualquer hipótese, os juros de mora serão devidos sem qualquer interrupção desde o mês seguinte ao vencimento estabelecido na legislação específica de cada tributo ou contribuição

Nesse sentido também a conclusão do Parecer Normativo SRF nº 1, de 2002:

Responsabilidade tributária no caso de não-retenção por força de decisão judicial

18 Por fim, resta identificar a responsabilidade tributária na hipótese em que a fonte pagadora se vê impedida de reter o imposto de renda ao pagar determinado rendimento a contribuinte, devido a um provimento judicial, normalmente uma medida liminar

(...)

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

Isto posto, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário

Sala das Sessões, em 3 de novembro de 2008.


ANA MARIA RIBEIRO DOS REIS

