MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº.	:	16327.001061/98-47
Recurso nº.	:	124.400
Matéria	:	IRF - Ano(s): 1994
Recorrente	:	CCF FUNDO DE PENSÃO
Recorrida	:	DRJ em SÃO PAULO - SP
Sessão de	:	16 de outubro de 2001
Acórdão nº.	:	104-18.374

AUTO DE INFRAÇÃO – INEFICÁCIA – ILEGITIMIDADE PASSIVA - A indicação indevida do sujeito passivo na obrigação tributária torna ineficaz o auto de infração e, consequentemente, insustentável a exigência do crédito tributário nele formalizado.

Preliminar acolhida.

Exigência cancelada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por CCF FUNDO DE PENSÃO.

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, ACOLHER a preliminar de ilegitimidade passiva, suscitada pelo Conselheiro-Relator e CANCELAR a exigência, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO
PRESIDENTE

NELSON MALLMANN
RELATOR

FORMALIZADO EM: 09 NOV 2001

Processo nº. : 16327.001061/98-47
Acórdão nº. : 104-18.374

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros MARIA CLÉLIA PEREIRA DE ANDRADE, ROBERTO WILLIAM GONÇALVES, JOSÉ PEREIRA DO NASCIMENTO, VERA CECÍLIA MATTOS VIEIRA DE MORAES, JOÃO LUÍS DE SOUZA PEREIRA e REMIS ALMEIDA ESTOL.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 16327.001061/98-47
Acórdão nº. : 104-18.374
Recurso nº. : 124.400
Recorrente : CCF FUNDO DE PENSÃO

RELATÓRIO

CCF FUNDO DE PENSÃO, sociedade civil, sem fins lucrativos, inscrita no CGC/MF 30.459.788/0001-60, com sede na cidade de São Paulo – Estado de São Paulo, à Av. Brigadeiro Faria Lima, nº 3064 – 2º andar, Itaim Bibi, jurisdicionado a Delegacia Especial de Instituições Financeiras em São Paulo - SP, inconformado com a decisão de primeiro grau de fls. 185/194, prolatada pela DRJ em São Paulo - SP, recorre a este Conselho pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 199/252.

Contra o contribuinte acima mencionado foi lavrado, em 28/12/98, o Auto de Infração de Imposto de Renda na Fonte de fls. 01/18, com ciência, em 28/12/98, exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de R$ 12.468.952,26 (Padrão monetário da época do lançamento do crédito tributário), a título de Imposto de Renda na Fonte incidente sobre rendimentos de aplicações financeiras de renda fixa, acrescidos da multa de lançamento de ofício de 75% (artigo 44, inciso I, da Lei n.º 9.430/96) e dos juros de mora, de no mínimo, de 1% ao mês, calculados sobre o valor do imposto, referente aos fatos geradores relativo ao período de 15/01/94 a 31/12/94.

Processo nº. : 16327.001061/98-47
Acórdão nº. : 104-18.374

Da ação fiscal resultou a constatação de falta de recolhimento do imposto de renda na fonte incidente sobre os ganhos com aplicações em títulos de renda fixa, fundos de investimentos e dividendos recebidos. Infração capitulada nos artigos 20, 26 e 52, da Lei nº 8.383/91; artigos 29 e 36, da Lei nº 8.541/92; artigos 2º e 3º, da Lei nº 8.850/94 e artigo 2º, da Lei nº 8.849/94.

A Auditora-Fiscal, autuante, esclarece ainda, através do Termo de Constatação de fls. 19/22, entre outros, os seguintes aspectos:

- que CCF Fundo de Pensão é a denominação que o Fundo de Pensão Montrealbank – FPM assumiu em 19/09/94, através de Assembléia Geral das Patrocinadoras, cuja administração está a cargo do Grupo CCF Brasil, desde06/01/94, em conseqüência da cessão do controle acionário do Grupo Montrealbank ao Grupo CCF;

- que o Fundo de Pensão Montrealbank – FPM é litisconsorte ativo no processo nº 6048110, Mandado de Segurança, da 12ª Vara da Justiça Federal – Seção do Rio de Janeiro, admitido em despacho na sentença proferida em 23/05/84, que confirmou liminar concedida anteriormente, "no sentido de garantir aos autores a imunidade tributária, constante do art. 19, inciso III, letra C, da Constituição Federal de 1967, independentemente da restrição que se contém no Decreto-lei nº 2.065/83";

- que o processo, iniciado pelo Instituto Aerus de Seguridade Social e outros, tem o pleito resumido no seguinte: "que é entidade fechada de previdência social privada; que o ato administrativo contradito deu exeqüibilidade ao disposto no art. 6º, parágrafo 3º, do Decreto-lei nº 2.065/83, e no art. 3º do Decreto-lei nº 2.072/83; que não distribui qualquer parcela de seu patrimônio e rendas, aplicando, integralmente no Brasil, os recursos destinados à manutenção de suas finalidades institucionais; que, na hipótese, não se cogita

de isenção, mas de imunidade; que, por isso, inconstitucional se entre mostra qualquer dispositivo legal que obre diversamente...";

- que a decisão que concedeu a segurança em definitivo foi mantida quando da apelação interposta pela União Federal, que ingressou, então, com recurso extraordinário no STF – processo 141886-9. Conforme certidão de objeto e pé, do STF, datada de 20/10/98, o processo encontra-se, no momento, concluso ao relator, para oportuno julgamento, desde o seu retorno da Procuradoria Geral da República em 01/12/92;

- que mediante a decisão judicial, o contribuinte deixou de ser tributado na fonte, relativamente aos rendimentos obtidos em aplicações financeiras em papéis e fundos de investimentos de renda fixa e renda variável, assim como deixou de recolher o imposto de renda sobre ganhos de capital, relativo aos lucros obtidos em negociações de ações em bolsa de valores;

- que embora essa decisão esteja ainda mantida, no aguardo de julgamento extraordinário, há que se considerar a manifestação em Ofício Projud nº 80017/96, da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, mencionando os casos de "mandado de segurança ... com decisão transitada em julgado: passa a ser exigido o tributo, caso não pago espontaneamente, se houver alteração da legislação de regência...";

- que a alteração referida neste caso é a nova Constituição Federal promulgada em 1988, que trouxe a distinção entre previdência e assistência social, nos artigos 201 e 203, bem como o novo Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 1.041, de 11 de janeiro de 1994, que trouxe novas determinações quanto à tributação do imposto de renda na fonte e do imposto sobre os ganhos em operações de renda variável na bolsa de valores. A sentença proferida em 1984, em primeira instância, encontrava situação diferente desta correspondente ao ano calendário de 1994, cabendo a

exigência e o lançamento do tributo, ainda que exista o litígio anterior, para se evitar a decadência;

- que para apuração do imposto de renda sobre os ganhos líquidos com ações negociadas em bolsa de valores, à alíquota de 25%, foram considerados os demonstrativos apresentados pelo contribuinte, cópias anexas, que, por amostragem, se apresentaram de acordo com as determinações legais vigentes;

- que a apuração do imposto retido na fonte, à alíquota de 30%, relativo às aplicações em fundos de investimentos seguiram também os demonstrativos apresentados pelo contribuinte, cópias anexas, uma vez que, tanto quanto as ações, os cálculos, que dependem das posições de estoque, valor médio do investimento e atualização do valor de mercado, considerados por amostragem, se apresentaram em conformidade com as determinações legais;

Em sua peça impugnatória de fls. 80/102, instruída pelos documentos de fls. 103/181, apresentada, tempestivamente em 27/01/99, a autuada, após historiar os fatos registrados no Auto de Infração, se indispõe contra a exigência fiscal, requerendo que a mesma seja declarada insubsistente, com base, em síntese, nos seguintes argumentos:

- que se constata, do teor da autuação, que a Auditora Fiscal procedeu à lavratura do presente auto de infração, por entender que : (1) em razão da promulgação da Constituição Federal de 1988, teria havido uma distinção no tratamento tributário dispensado à previdência e à assistência social, razão pela qual a requerente não mais estaria abrigada pela imunidade tributária já reconhecida sob a égide da Constituição de 1967; e (2) a sentença proferida nos autos do Mandado de Segurança nº 6048110, originário da 12ª Vara Federal da Seção Judiciária do Estado do Rio de Janeiro - que reconheceu a imunidade

tributária da requerente – não poderia ter cunho de normatividade, isto é, não poderia pretender ser in genere, no sentido de englobar casos futuros e indeterminados;

- que a fiscalização ao proceder o enquadramento legal da conduta da requerente, o que supostamente daria ensejo à presente autuação, mencionou diversos dispositivos que regulamentavam a tributação de determinado tipo de ganho de capital, mas em períodos diferentes, como é o caso do artigo 20 da Lei nº 8.383/91 e do artigo 36 da Lei nº 8.541/92;

- que é cediço que o auto de infração deve, obrigatoriamente, ser uma peça muito clara e precisa, na qual se descrevem todos os fatos que justifiquem a exigência do tributo e/ou multa, a fim de que o autuado possa exercer o seu direito à ampla defesa e ao contraditório, que lhe são garantidos pelo artigo 5º, LV, da Constituição Federal de 1988;

- que apesar do auto de infração, como documento público que é, ter uma presunção de veracidade, tal presunção não é absoluta, mas relativa, suscetível de contraditório, que poderá ser exercido por meio da iniciativa da requerente observando o seu direito à ampla defesa;

- que, contudo, o auto de infração em tela não contém todos os elementos a ele pertinentes, e, muito menos é claro, preciso, objetivo e explícito, no que se refere ao objeto da autuação. Pela leitura de seu bojo, comprovar-se-á que o enquadramento legal não permite a identificação precisa da suposta infração cometida pela requerente;

- que nessas condições, não há como não considerar nula a autuação, uma vez que não indica com clareza quais os dispositivos legais que a justificaram. Por esse motivo o auto de infração deve ser anulado, na medida em que não permite à requerente o

exercício do direito à ampla defesa e ao contraditório, que, ressalte-se, estão consagrados na Constituição Federal;

- que a nulidade da autuação é evidente, em virtude do nítido cerceamento de defesa decorrente da insuficiência de elementos que identifiquem com segurança a natureza da infração. A exigência fiscal impugnada encontra-se desprovida da necessária demonstração das circunstâncias que levaram à conclusão de que a requerente teria praticado as infrações apontadas;

- que a requerente ao elaborar a presente impugnação, já se encontra em posição desfavorável, sofrendo nítida lesão ao seu direito de contradizer, pois toda a sua defesa teve de ser feita com base em um documento que revela abstratamente a legislação aplicada ao caso;

- que tendo em vista a falta dos elementos necessários à validade do auto de infração, e, por não ter a requerente cometido, de fato, qualquer tipo de irregularidade, a exigência fiscal não merece prosperar, de modo que a conseqüência lógica é a sua nulidade do auto;

- que ademais, resta claro que a douta fiscalização se omitiu acerca de dados de alta revelância para caracterização das supostas infrações praticadas pela requerente. Tais dados são fundamentais, não só para propiciar a defesa da requerente como ainda até para conferir validade e veracidade ao lançamento tributário;

- que em face de todo o exposto, há de ser reconhecida e declarada a nulidade absoluta da autuação, em obediência aos princípios do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa, os quais pressupõem que haja um nexo de causalidade

entre o crédito tributário reclamado pelo fisco, os fatos narrados no lançamento e o contribuinte;

- que a requerente é reconhecidamente entidade fechada de previdência privada organizada sob a forma de sociedade civil, sem fins lucrativos, que tem como objetivo social à concessão de benefícios complementares aos da previdência social, a serem pagos aos seus participantes beneficiários. Nessa condição, é uma instituição imune, de acordo com o artigo 150, inciso VI, alínea "c" da Constituição Federal de 1988;

- que a auditora fiscal alega que a Constituição Federal de 1988 teria supostamente dispensado tratamentos tributários distintos à assistência social e à previdência social, razão pela qual a requerente, que se enquadra na categoria de entidade fechada de previdência privada, não gozaria da imunidade garantida às instituições de assistência social. Todavia, falaciosa tal assertiva;

- que na verdade, Magna Carta de 1988, ao designar as instituições de assistência social, pretendeu abranger todas as formas de auxílio praticadas por instituições sem fins lucrativos, que se dispõem a cumprir o papel social que, a princípio, caberia ao Estado. A imunidade é conferida como medida de política tributária e não simples benefício às instituições de assistência social;

- que o auto de infração lavrado pela douta fiscalização não merece prosperar, haja vista encontrar-se fundamentado na falsa premissa de que a Constituição Federal de 1988 teria, supostamente, estabelecido tratamento tributário distinto para as entidades de assistência social e de previdência social;

- que a auditora fiscal alega que a sentença proferida nos autos do mandado de segurança nº 6048110, em curso perante o Supremo Tribunal Federal - que reconheceu

a imunidade tributária da requerente -, no tocante aos rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras, sob a égide da Constituição de 1967, emendada em 1969 – não poderia englobar casos futuros e indeterminados, haja vista a impossibilidade da mesma ter cunho normativo;

- que, todavia, a douta fiscalização, ao proceder à lavratura do auto de infração ora impugnado, desconsiderou a natureza da relação jurídica tributária relativa ao imposto de renda incidente sobre as aplicações financeiras;

- que, no presente caso, não há que se falar em sentença de cunho normativo como alega a douta fiscalização. Trata-se, na verdade, de decisão proferida em mandado de segurança preventivo cujo objeto é uma típica relação jurídica continuativa;

- que tal alegação pode ser confirmada pelo fato da União Federal (Fazenda Nacional), já à época de vigência da Constituição Federal de 1967, posteriormente emendada em 1969, demonstrar a sua clara intenção de tributar as aplicações financeiras realizadas por aquelas entidades destinadas a assegurar a previdência complementar;

- que na verdade, a autuação ora impugnada consubstancia antiga pretensão aduzida pela União Federal, no sentido da exigência do imposto de renda retido na fonte sobre rendimentos e os ganhos auferidos pelas entidades fechadas de previdência privada. Pretensão que teve origem em regimes constitucionais anteriores e perpetua-se no presente de forma implacável;

- que, portanto, não resta dúvida de que a relação jurídica tributária contestada pela requerente nos autos do mencionado mandado de segurança representa um vínculo eminentemente continuativo;

- que isto porque, a requerente questiona a validade da exigência de tributos sobre os ganhos de capital decorrentes de aplicações financeiras realizadas em diversos exercícios sociais;

- que dessa forma, a sentença proferida no mandamus em questão não só poderia, como deveria, se reportar aos fatos gerados que se sucedem no tempo, sob pena da requerente se ver obrigada a propor medidas judiciais sucessivas para evitar a violação à sua imunidade tributária;

- que vale mencionar, na oportunidade, que a possibilidade de prolação de decisões com esse teor vem sendo reconhecida pelos tribunais pátrios. Na realidade, a própria Suprema Corte de nosso País admitiu, em sede de mandado de segurança impetrado preventivamente, o teor de sentença que declarou indevido imposto, tanto em operações passadas, como futuras;

- que dessa forma, fica comprovado que a sentença proferida nos autos do writ em questão deveria abranger casos futuros e indeterminados, por força da natureza continuativa da relação jurídica tributária, a fim de evitar a flagrante violação do direito à imunidade assegurado à requerente entidade de assistência social, pela Constituição Federal de 1988;

- que o reconhecimento da imunidade tributária da requerente, procedido nos autos do referido mandado de segurança, ainda que referente ao regime constitucional anterior, tem o condão de projetar os seus efeitos para o novo regime constitucional, em razão de não haver ocorrido modificação no tratamento tributário dispensado às entidades fechadas de previdência privada, permanecendo garantida a imunidade.

Após resumir os fatos constantes da autuação e as principais razões apresentadas pela impugnante, a autoridade julgadora singular concluiu pela procedência da ação fiscal e pela manutenção integral do crédito tributário lançado, com base, em síntese, nas seguintes considerações:

- que não obstante o alegado, conforme podemos ver às fls. 2/3 e 19/35, os fatos apurados pela fiscalização estão descritos minuciosamente, com indicação dos respectivos fundamentos legais e o cálculo do imposto devidamente acompanhado de demonstrativos anexos aos autos. Assim, por improcedente, deve ser afastada a nulidade argüida;

- que convém lembrar que o Mandado de Segurança, na forma como previsto no art. 5º, LXIX, da atual Carta Magna, é cabível para proteger direito líquido e certo não amparado por hábeas corpus ou hábeas data, quando o responsável pela ilegalidade ou abuso de poder for autoridade pública ou agente de pessoa jurídica no exercício de atribuições do Poder Público;

- que pelo texto constitucional inferimos que, no Mandado de Segurança, o direito é inquestionável, portanto líquido e certo. Direito esse já ferido pelo coator ou quando há possibilidade real de ferimento. De acordo com Pontes de Miranda, direito líquido e certo "(...) é aquele que não precisa ser aclarado com o exame de provas e dilações, que é de si mesmo concludente e inconcusso";

- que o mandado de segurança pode ser repressivo de uma ilegalidade já cometida, ou preventivo quando o impetrante demonstrar justo receio de sofrer uma violação de direito líquido e certo por parte da autoridade impetrada. Nesse caso, porém, sempre haverá a necessidade de comprovação de um ato ou uma omissão concreta que esteja pondo em risco o direito do impetrante;

- que o Mandado de Segurança só serve de remédio jurídico para a proteção de direito líquido e certo ferido por ato concreto da autoridade administrativa ou na hipótese de existência de elementos plausíveis que ensejam o justo receio de lesão a esse direito, uma vez que não cabe mandado de segurança contra lei lacto sensu em tese, conforme verbete da Súmula nº 266 do STF;

- que consequentemente, na área tributária, não se concebe a existência de sentença concessiva in genere e para todos os casos futuros, com cunho de normatividade, como a mera declaração de desobrigação do impetrante de pagar não só os atuais créditos tributário, mas também os que sejam decorrente de fatos geradores futuros;

- que se admitir a extensão do pedido objeto do mandado de segurança para períodos-base subsequentes implicaria em impetração contra fatos geradores hipotéticos, ou seja, contra lei em tese, porquanto ninguém pode adivinhar se a pessoa jurídica irá ou não praticar atos que correspondam à concretização da hipótese prevista num comando legal inquinado;

- que de acordo com as conclusões do Parecer PGFN/CRJN/nº 182/93, a decisão, em mandado de segurança, não cabe ser estendida a atos futuros em decorrência de fatos imponíveis futuros, isto porque estes não representam violação ou ameaça a direito líquido e certo, restringindo-se os efeitos da coisa julgada, apenas em relação aos atos da autoridade fiscal que tenham violado ou ameaçado direito do impetrante, visto que o mandado de segurança não é meio processual adequado para atacar lei em tese, nem substitui ação, meramente, declaratória. A declaração de inconstitucionalidade, no mandado de segurança representa mero motivo de ordem, que, nos termos do art. 649, I, do CPC não faz coisa julgada. A res judicata só atinge o ato atacado já praticado, ou , no máximo, outros idênticos, em vias de consumação;

- que, assim, considerando-se que, à luz das disposições contidas no Código Tributário Nacional, a obrigação tributária e o conseqüente direito do fisco constituir crédito nascem somente com a concretização da hipótese normativa prevista em lei, o mandado de segurança impetrado pela contribuinte abrange: a) os fatos geradores supostamente ocorridos e que já haviam sido objeto de lançamento de ofício (atos administrativos já praticados); b) fatos geradores supostamente ocorridos, cujo lançamento ainda não foi efetivado (atos administrativos em vias de consumação);

- que conforme constatou a fiscalização, o processo nº 6048110, Mandado de Segurança, da 12ª Vara da Justiça Federal – Seção Rio de Janeiro foi admitido em despacho na sentença proferida em 23/05/84, que confirmou liminar concedida anteriormente, "no sentido de garantir aos autores a imunidade tributária, constante do art. 19, inciso III, letra C, da Constituição Federal de 1967, independentemente da restrição que se contém no Decreto-lei nº 2.065/83";

- que por outro lado, segundo consta à fls. 03 do processo o Auto de Infração foi lavrado com fundamento nos arts. 20, 26 e 52 da Lei nº 8.383/91; 29 e 36 da Lei nº 8.541/92; 2º e 3º da Lei nº 8.850/94 e art. 2º da Lei nº 8.849/94;

- que destarte, não há como a referida ação alcançar o presente lançamento, dado que o crédito tributário formalizado através do Auto de Infração de fls. 01 compreende somente os fatos geradores ocorridos no ano de 1994;

- que quanto às posições doutrinárias favoráveis à tese da impugnante, bem como a existência de decisões dos Tribunais Superiores reconhecendo a imunidade tributária das entidades fechadas de previdência privada, cabe esclarecer que pouco pode este juízo administrativo fazer, além de afirmar o fato de que o acórdão, prolatado no âmbito

de Recurso Especial, não produz efeitos para ninguém mais que as partes diretamente envolvidas na questão litigada, não podendo ser estendido para sujeitos e/ou situações outras;

- que sendo o Supremo Tribunal Federal a última instância autorizada a se pronunciar a respeito da constitucionalidade das leis e tendo em vista que a controvérsia, inclusive, já foi objeto de decisão proferida por essa Corte Constitucional no sentido de que as entidades fechadas de previdência privada não são entidades de assistência social e tampouco detentoras da imunidade constitucional, afigura-se plenamente compatível com o sistema vigente à cobrança do imposto de renda sobre os rendimentos decorrentes das aplicações financeiras efetuadas pelas entidades de previdência privada.

As ementas que consubstanciam a presente decisão são as seguintes:

"Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Ano-calendário: 1994

Ementa: NULIDADE. Comprovada a legitimidade do lançamento efetuado afastando-se, por improcedentes, as preliminares argüidas de nulidade do auto de infração

IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. As entidades fechadas de previdência privada não estão alcançadas pela imunidade constitucional.

APLICAÇÕES FINANCEIRAS. Os rendimentos decorrentes das aplicações financeiras efetuadas pelas entidades de previdência privada sujeitam-se à incidência do imposto de renda

LANÇAMENTO PROCEDENTE. "

Cientificado da decisão de Primeira Instância, em 12/09/00, conforme Termo constante às folhas 195/198, e, com ela não se conformando, a recorrente interpôs,

dentro do tempo hábil (10/10/00), o recurso voluntário de fls. 199/228, instruído pelos documentos de fls. 229/281, no qual demonstra irresignação contra a decisão supra ementada, baseado, em síntese, nos mesmos argumentos apresentados na fase impugnatória, reforçado pelas seguintes considerações:

- que é mais que evidente que o Mandado de Segurança não visa atacar lei em tese, mas apenas reconhecer a imunidade tributária da recorrente. Busca-se, logicamente, evitar que as autoridades fiscais pretendam tributar a renda, o patrimônio ou os serviços da recorrente. E, nesse caso, a jurisprudência já se encontra consolidada no sentido de que o Mandado de Segurança é plenamente cabível, sendo certo que a decisão nele proferida produzirá efeitos para os exercícios futuros, sempre que a exigência impugnada estiver sendo formalizada;

- que considerar que a sentença em mandado de segurança não poderia surtir efeitos para o futuro eqüivale a fazer tábula rasa dos princípios da instrumentalidade do processo, bem como da economia e celeridade processuais. Ora, se a decisão proferida na ação mandamental reconhece que inexiste relação jurídica obrigando a recorrente ao recolhimento de qualquer tributo, não há porque a recorrente ter que se submeter novamente a um processo judicial para ter reconhecido tal direito;

- que em sendo as relações jurídico-tributáveis sempre continuativas, é inconcebível que se desobrigue do recolhimento dos tributos durante um determinado período e, logo na seqüência, sobre os mesmos fatos jurídicos, os tributos passem a ser exigidos;

- que fica comprovado que a decisão proferida nos autos do Mandado de segurança em questão abrange o período da autuação, por força da natureza continuativa da relação jurídica tributária, a fim de evitar a flagrante violação do seu direito à imunidade,

também assegurado pela Constituição Federal de 1988. Tanto é assim que a própria fiscalização, ao autuar para evitar a decadência, reconhece que permanecem os efeitos da decisão judicial;

- que é a própria autoridade julgadora que confirma a possibilidade de a sentença em mandado de segurança abranger eventos futuros, quando afirma que "a res judicata só atinge o ato atacado já praticado, ou, no máximo outros idênticos, em via de consumação";

- que nos exatos termos da decisão recorrida, o Mandado de Segurança nº 6048110, ajuizado pela recorrente, buscou evitar que a fiscalização desconsiderasse a imunidade a que tem direito a recorrente e exigisse, por atos futuros, os tributos sobre os seus rendimentos. Portanto, é evidente que a decisão final a ser proferida naquele Mandado de Segurança surtirá efeitos para os exercícios futuros, devendo ser respeitada em sua integralidade;

- que é claro, pois, que o Mandado de Segurança buscou o reconhecimento da imunidade prevista na Constituição Federal de 1969, cujo artigo 19, inciso III, alínea "c", contém a mesma redação e conteúdo do artigo 150, inciso VI, alínea "c", da Constituição Federal atual. Ora, é público e notório que a legislação tributária é passível de mudanças periodicamente. Assim sendo, caso se admitisse a interpretação da autoridade julgadora, a recorrente, na busca do reconhecimento do seu direito à imunidade, apesar de ser claro na Constituição Federal, teria que propor sucessivas ações judiciais por ocasião da publicação de leis que alterassem a matéria relativa às aplicações financeiras;

- que diante de tudo isso, resta comprovado que a multa aplicada, de 75% do valor do tributo considerado devido, deverá ser integralmente cancelada. Isso porque a

recorrente não cometeu qualquer infração, nem deixou de recolher qualquer parcela de imposto devido, visto a sua condição de entidade imune;

- que não obstante, mesmo que a decisão final a ser proferida nos autos do Mandado de Segurança nº 6048110 venha a lhe ser desfavorável, ainda assim a multa aplicada deverá ser cancelada. Ora, como mencionado na impugnação apresentada, entendeu o agente fiscal autuante que "a sentença proferida em 1984 encontrava situação diferente daquela correspondente ao ano calendário de 1994, cabendo a exigência e o lançamento do tributo, ainda que considerando o litígio anterior, para se evitar a decadência";

- que, por outro lado, no que respeita aos juros de mora, a autuação fiscal também não merece subsistir. Como visto, antes da lavratura do Auto de Infração, que entende ser inconstitucional e ilegal, a recorrente buscou a tutela do Poder Judiciário que lhe eximisse do recolhimento do IRRF. A medida liminar pleiteada foi deferida, antes até da ocorrência dos fatos geradores em tela, garantindo o direito da recorrente de não ser compelida ao pagamento do tributo e, nos exatos termos do artigo 151, inciso IV, do Código Tributário Nacional, suspendendo a exigibilidade do crédito tributário. Por tal motivo, a exigência dos juros é indevida.

Consta às fls. 309/318, a concessão de segurança da Medida Liminar em Mandado de Segurança, para o fim de determinar o recebimento do recurso administrativo, pela autoridade impetrada, noticiado nos autos, independentemente de depósito prévio de 30% do valor do crédito tributário recorrido.

É o Relatório.

Processo nº. : 16327.001061/98-47
Acórdão nº. : 104-18.374

V O T O

Conselheiro NELSON MALLMANN, Relator

O recurso é tempestivo e preenche os demais pressupostos de admissibilidade previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal, deve, portanto, ser conhecido por esta Câmara.

Discute-se, nestes, autos, a falta de recolhimento do imposto de renda na fonte incidente sobre ganhos com aplicações em títulos de renda fixa, fundos de investimentos, debêntures e dividendos recebidos. Cuja infração capitulada nos artigos 20, 26 e 52, da Lei nº 8.383/91; artigos 29 e 36, da Lei nº 8.541/92; artigos 2º e 3º, da Lei nº 8.850/94 e artigo 2º, da Lei nº 8.849/94.

A recorrente alega a seu favor ser entidade de assistência social alcançada pela imunidade constitucional e, portanto, não estaria obrigada a ter retido pela fonte pagadora imposto de renda incidente sobre aplicações financeiras.

Inicialmente, é de se ressaltar que independentemente do teor da peça impugnatória e da peça recursal incumbe a este Colegiado, verificar o controle interno da legalidade do lançamento e, para tanto, se faz necessário proceder uma análise mais detalhada no teor da peça constitutiva do crédito tributário, já que, como visto, anteriormente, trata-se de lançamento de imposto de renda na fonte, sobre rendimentos produzidos por aplicações financeiras de renda fixa, cujo responsável pela retenção do imposto é a pessoa jurídica que efetuar o pagamento dos rendimentos.

Neste aspecto, existe, no Auto de Infração, ponto contraditório, já que o lançamento foi realizado no beneficiário dos rendimentos. Desta forma, surge a necessidade de se solucionar a questão, ou seja, se faz necessário determinar quem deve figurar no pólo passivo da relação tributária que se estabeleceu, já que a União figura no pólo ativo da relação tributária.

A resposta a esta indagação passa pelo cotejo de diversos dispositivos do Código Tributário Nacional (artigos. 45, 121 e 128) com o artigo 36, da Lei nº 8.541, de 23 de dezembro de 1992; artigo 2°, da Lei n° 8.849, de 28 de janeiro de 1994 e artigos 65, § 8° e 76, da Lei n° 8.981, de 20 de janeiro de 1995.

Dispõe a Lei nº 8.541/92 o seguinte:

"Art. 36. Os rendimentos auferidos pelas pessoas jurídicas, inclusive isentas, em aplicações financeiras de renda fixa iniciadas a partir de 1° de janeiro de 1993, serão tributadas, exclusivamente na fonte, na forma da legislação vigente, com as alterações introduzidas por esta Lei."

Dispõe a Lei nº 8.849/94 o seguinte:

"Art. 2° Os dividendos, bonificações em dinheiro, lucros e outros interesses, quando pagos ou creditados a pessoas físicas ou jurídicas, residentes ou domiciliados no País estão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de quinze por cento.

§ 1° O imposto descontado na forma deste artigo será considerado exclusivo na fonte qualquer que seja o beneficiário."

Dispõe a Lei nº 8.981/95 o seguinte:

"Art. 65. O rendimento produzido por aplicação financeira de renda fixa, auferido por qualquer beneficiário, inclusive pessoa jurídica isenta, a partir de 1º de janeiro de 1995, sujeita-se à incidência do Imposto de Renda na fonte à alíquota de dez por cento.

.....

§ 8º É responsável pela retenção do imposto a pessoa jurídica que receber os recursos, no caso de operações de transferência de dívidas, e a pessoa jurídica que efetuar o pagamento do rendimento, nos demais casos.

Art. 76. O Imposto de Renda retido na fonte sobre os rendimentos de aplicações financeiras de renda fixa ou pago sobre os ganhos líquidos mensais será:

I - deduzido do apurado no encerramento do período ou na data da extinção, no caso de pessoa jurídica submetida ao regime de tributação com base no lucro real;

II - definitivo, no caso de pessoa jurídica não submetida ao regime de tributação com base no lucro real, inclusive isenta, e de pessoa física."

Como se vê, o legislador ordinário elegeu para incidência do imposto de renda sobre aplicações financeiras de renda fixa a modalidade de tributação exclusivamente na fonte para as pessoas jurídicas não tributadas pelo lucro real – caso da recorrente.

Esta modalidade de incidência do imposto tem sua origem no permissivo do art. 45 do Código Tributário Nacional, segundo o qual:

"Art. 45. Contribuinte do imposto é o titular da disponibilidade a que se refere o artigo 43, sem prejuízo de atribuir a lei essa condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis.

Parágrafo único. 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."

Por sua vez, a sujeição passiva da presente relação obrigacional tributária deve atentar para a clara disposição do art. 121 do Código Tributário Nacional:

> "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."

Também deve-se ter em mente a extensão da responsabilidade tributária das partes envolvidas, observando-se o art. 128 do CTN em sua expressão literal:

> "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."
>
> De todos estes dispositivos legais pode-se apreender algumas lições.

A primeira delas é a de que o legislador ordinário, ao estabelecer a hipótese de incidência do imposto de renda sobre os resultados de aplicações financeiras de renda fixa, determinou que as pessoas jurídicas não tributadas pelo lucro real estarão sujeitas à tributação definitiva. Ou seja, o imposto incidente sobre os ganhos em aplicações financeiras não será objeto de compensação com o imposto apurado na declaração.

Mas, o legislador ordinário não se limitou a estabelecer o regime de tributação do imposto sobre tais rendimentos. Também partiu da vontade do legislador a atribuição da responsabilidade da fonte pagadora dos rendimentos pela retenção e recolhimento do imposto apurado.

Isto quer dizer, que ao atribuir à fonte pagadora o dever legal de entregar o tributo devido à União – obrigação de dar – as Leis 7.799/89, 8.541/92 e 8.981/95 delimitaram todo o terreno para a incidência da norma tributária e definiu os sujeitos da relação obrigacional surgida com a disponibilidade econômica da renda proveniente de resultados positivos em aplicações financeiras de renda fixa.

Como se sabe, o direito tributário – como toda relação de natureza obrigacional – tem por objeto estabelecer um vínculo jurídico entre dois sujeitos através do qual as partes se obrigam a dar, fazer ou a não fazer alguma coisa. Aquele que tem o direito de exigir o cumprimento da obrigação denomina-se sujeito ativo. A contrário sensu, o obrigado ao cumprimento é o sujeito passivo.

Fica claro que na relação jurídico-tributária envolvendo o imposto de renda sobre aplicações financeiras de renda fixa, só há um sujeito passivo – a fonte pagadora. O art. 53, inciso I, da Lei nº 7.799/89, em total harmonia com o art. 121 do Código Tributário Nacional, definiu que o tributo será devido não pelo beneficiário do rendimento, mas pela fonte pagadora. É dentro deste limite, repito, que se estabeleceu a presente relação tributária, sendo o tributo devido pelo responsável, em conformidade com o disposto no art. 45, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, como deixa bem claro HUGO DE BRITO MACHADO (cfr. Comentários ao Código Tributário Nacional – coordenação de Carlos Valder do Nascimento. Forense, 3ª edição, 1998, pág. 97):

> "A atribuição da condição de responsável à fonte pagadora da renda ou dos proventos não corresponde à imposição de obrigação acessória. A obrigação, no caso, é principal. Seu objeto é um pagamento. O sujeito passivo da obrigação é que deixou de ser, nessa oportunidade, o contribuinte e passou a ser o responsável. Trata-se de atribuição, a terceiro, de responsabilidade pelo adimplemento de obrigação tributária principal."

E nem se diga que haveria espaço para a exigência do imposto pelo beneficiário. O art. 128 acima citado não autoriza a automática exigência do imposto do contribuinte quando não for cumprida a obrigação pelo responsável. Muito pelo contrário, o art. 128 do CTN, como não poderia deixar de ser, privilegia a reserva legal. Assim, a eventual cobrança do imposto do beneficiário – com exclusão total ou parcial do responsável – depende de prévia lei que a estabeleça.

A propósito, convém destacar a precisa observação de RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA sobre a questão (cfr. " Responsabilidade do Contribuinte do Imposto de Renda na Fonte e Proponente de Ação Judicial afinal Julgada Improcedente", Revista Dialética de Direito Tributário nº 68, pág. 125. Dialética, São Paulo 2001):

> "Ora, nos casos em que a lei prevê a arrecadação do imposto de renda pelo regime de fonte, ela atribui expressamente a responsabilidade à fonte pagadora e não estabelece qualquer responsabilidade supletiva do beneficiário da renda. Daí o pacífico entendimento de que apenas a fonte participa da relação jurídica tributária, e apenas ela pode ser acionada pelo fisco".

Desta forma, é indiscutível que 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). Assim, 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.

Da mesma forma, têm-se que 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 aufere 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, nos casos que envolver 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 física beneficiária é efetivamente o sujeito passivo - contribuinte, nos exatos termos da lei.

Com efeito, a convergência do fato imponível 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.

Da análise dos autos, o que se conclui dos fatos nos quais se fundamenta a pretensão fiscal e das circunstâncias que se envolvem, é que a constituição do crédito tributário foi realizado em nome da pessoa jurídica beneficiária dos rendimentos e não na pessoa jurídica que efetuou o pagamento dos rendimentos, ou seja, segundo o disposto no art. 128 do Código Tributário Nacional, a hipótese dos autos - imposto de renda exclusivo de fonte - revela o regime de incidência por substituição em razão do qual o imposto deveria ser retido e recolhido pela fonte pagadora dos rendimentos, em nome do qual se instaura a relação jurídico-tributária.

Assim sendo, confirma-se a existência de vício formal no lançamento de que trata o auto de infração, segundo o qual o imposto está sendo exigido do investidor, beneficiário do rendimento, quando nos termos da sistemática de tributação de fonte, o lançamento deveria ser formalizado contra a fonte pagadora dos rendimentos, já que este imposto é definitivo, ou seja, não está sendo cobrado a título de antecipação.

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 probalidade da existência de uma 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.

Embora este aspecto não tenha sido objeto da peça recursal, impõe-se de ofício por este Colegiado a nulidade do lançamento, por erro de eleição do sujeito passivo – ilegitimidade passiva.

Nessa ordem de juízos, suscitando e acolhendo a preliminar de ilegitimidade passiva, voto no sentido de cancelar a exigência.

Sala das Sessões - DF, em 16 de outubro de 2001

NELSON MALLMANN