



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº 16327.001818/2006-09
Recurso nº 164.789 Voluntário
Matéria IRF - Ano(s): 2001
Acórdão nº 104-23.706
Sessão de 04 de fevereiro de 2009
Recorrente JOHNSON & JOHNSON SOCIEDADE PREVIDENCIÁRIA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 2001

TRIBUTAÇÃO EXCLUSIVA NA FONTE - ORDEM JUDICIAL IMPEDITIVA DA RETENÇÃO - CRÉDITO TRIBUTÁRIO CONSTITUÍDO EM FACE DO CONTRIBUINTE - IMPOSSIBILIDADE.

Em face do princípio da reserva de lei formal em matéria tributária não tem amparo legal a constituição de crédito tributário em face do contribuinte na hipótese de imposto de renda incidente exclusivamente na fonte em que a fonte pagadora foi impedida de efetuar a retenção por ordem judicial. A previsão veiculada pelo Parecer Normativo SRF nº 1, de 2002, no sentido de permitir tal constituição extrapola os contornos da regulação legal da matéria para as hipóteses de tributação exclusiva na fonte IRFONTE - DECADÊNCIA.

Tratando-se de tributo sujeito a lançamento por homologação, o prazo de decadência para a constituição do crédito tributário é de cinco anos, contados da ocorrência do fato gerador, salvo nas hipóteses de dolo, fraude ou simulação.

CONCOMITÂNCIA ENTRE PROCESSO ADMINISTRATIVO E JUDICIAL - NORMA PROCESSUAL - NÃO CONHECIMENTO.

Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial (Súmula 1º CC nº. 1).

JUROS - TAXA SELIC.

SMA X

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais. (Súmula 1º CC nº 4)

Preliminar de decadência acolhida

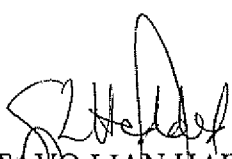
Recurso conhecido

Recurso Voluntário Provido.

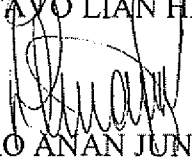
Preliminar de Ilegitimidade Passiva Acolhida.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

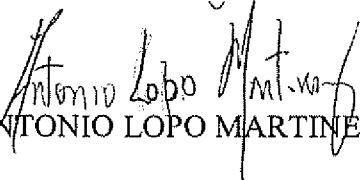
Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, acolher a preliminar de decadência quanto aos fatos geradores ocorridos antes de 17 de novembro de 2001. Pelo voto de qualidade, acolheram a preliminar de ilegitimidade passiva e dar provimento ao recurso, vencidos os conselheiros Nelson Mallmann, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Antonio Lopo Martinez (Relator) e Amarylles Reinaldi e Henriques Resende (suplente convocada). Designado para redigir o voto vencedor quanto à preliminar de ilegitimidade passiva o Conselheiro Pedro Anan Júnior. O conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa acompanhou o relator pelas conclusões quanto à preliminar de decadência.



GUSTAVO LIAN HADDAD – Presidente em exercício



PEDRO ANAN JUNIOR – Redator Designado



ANTONIO LOPO MARTINEZ - Relator

EDITADO EM:

11 FEV 2011

Composição do Colegiado: Participaram do presente julgamento, os Conselheiros Nelson Mallmann, Heloisa Guarita Souza, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Rayana Alves de Oliveira França, Antonio Lopo Martinez, Pedro Anan Júnior, Amarylles Reinaldi e Henriques Resende (Suplente convocada) e Gustavo Lian Haddad (Presidente em exercício).

Relatório

Em desfavor do contribuinte, JOHNSON & JOHNSON SOCIEDADE PREVIDENCIÁRIA foi lavrado o auto de infração (fls. 194 a 198) para a constituição de créditos tributários de Imposto de Renda Retido na Fonte - IRRF incidente sobre rendimentos provenientes de aplicações em renda fixa e em fundos de investimentos, no montante de R\$ 17.658.682,38.

Conforme o Termo de Verificação de Infração de fls. 174 a 178, a contribuinte é associada da ABRAPP - Associação Brasileira das Entidades de Previdência Privada, a qual impetrou o mandado de segurança coletivo nº 1998.34.00.002542-4 perante a 8ª Vara da Seção Judiciária do Distrito Federal, com o objetivo de exonerar suas associadas (discriminadas às fls. 62 a 76) da exigência do IRRF sobre os resultados de aplicações financeiras prevista no art. 12 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997 (petição inicial às fls. 25 a 61).

De acordo com a Certidão de Objeto expedida e pé pelo Tribunal Regional Federal da Primeira Região (fl. 20), o juiz singular deferiu a liminar e, posteriormente, proferiu sentença que julgou improcedente o pedido e denegou a segurança. A impetrante interpôs recurso de apelação nº 1999.01.00.019346-6, ao qual foi conferido efeito suspensivo em sede do Agravo de Instrumento nº 1998.01.00.090224-2. A apelação aguarda julgamento no Tribunal Regional Federal da 1ª Região.

No que tange à decisão proferida no Agravo de Instrumento nº 1998.01.00.090224-2 que concedeu efeito suspensivo à apelação, verifica-se, na Certidão de fls. 21 a 24, que a Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial ao Superior Tribunal de Justiça, ao qual foi dado provimento, tendo o tribunal decidido que, em sede de mandado de segurança, o recurso de apelação contra sentença denegatória possui apenas efeito devolutivo. Em relação a essa decisão, a ABRAPP opôs Embargos de Declaração, que foram rejeitados.

Relata a fiscalização que, em razão da ação judicial, o IRRF sobre rendimentos de aplicações em renda fixa e em fundos de investimentos não foi retido nem recolhido pelas fontes pagadoras. Acrescenta que a autuada não optou pelo Regime Especial de Tributação previsto na Medida Provisória nº 2.222/2001.

Cientificado do lançamento em 17/11/2006, por meio de seu procurador, a contribuinte, a contribuinte apresentou, em 19/12/2006, a impugnação de fls. 209 a 243, com os seguintes argumentos, extraídos da decisão recorrida:

- Inicialmente, ressalta a tempestividade da impugnação e, em seguida, passa a discorrer sobre sua ilegitimidade para figurar no pólo passivo da presente autuação, requerendo o cancelamento do auto de infração por erro na identificação do sujeito passivo.

- Alega que o art. 740 do RIR/99 estabelece que o responsável pela retenção e recolhimento do IRRF é o administrador do fundo de investimento e que, portanto, a autuação não poderia ter sido feita contra a beneficiária dos rendimentos (no caso, a impugnante). Acrescenta que a fonte pagadora é a responsável, por atribuição legal,



pela retenção e recolhimento do IRRF e que não há nenhuma lei que atribua a responsabilidade, ainda que em caráter supletivo, ao beneficiário dos rendimentos.

- A impugnante também sustenta que o auto de infração deve ser cancelado por não conter a descrição detalhada dos fatos que geraram a exigência fiscal, o que afronta os princípios da verdade material, da razoabilidade, da ampla defesa e do contraditório, ofendendo ainda as determinações contidas no art. 142 do CTN, no art. 7º do Decreto nº 70.235/1972 e no art. 5º, LV, da Constituição Federal

- Em relação aos fatos geradores ocorridos entre janeiro e outubro de 2001, alega a impugnante que o auto de infração deve ser cancelado em face da decadência, pois o lançamento foi efetuado em 17/11/2006, ou seja, após o prazo de cinco anos contado a partir da data de ocorrência do fato gerador, conforme determina o art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional.

- No que tange ao Mandado de Segurança nº 1998.34.00.002542-4, impetrado pela ABRAPP, sustenta a impugnante que essa discussão judicial não implica renúncia à esfera administrativa, pois o Mandado de Segurança Coletivo não faz coisa julgada em relação a cada uma das associadas da entidade que impetrou a ação. Assim, a impugnante pode postular direito próprio e individual em processo administrativo ou judicial, razão pela qual a presente impugnação deve ser apreciada integralmente no julgamento administrativo.

- Alega a impugnante que é entidade fechada de previdência complementar, sem fins lucrativos e mantida exclusivamente pela patrocinadora. Dessa forma, é imune a impostos nos termos do art. 150, VI, "c", da Constituição Federal. Argumenta que a questão do custeio, exclusivo pela patrocinadora não é abordada no Mandado de Segurança Coletivo' petr pela ABRAPP, razão pela qual não há que se cogitar da concomitância da discussão nas esferas administrativa e judicial.

- Acrescenta que a imunidade das entidades fechadas de previdência complementar custeadas exclusivamente pelas patrocinadoras foi reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal, por meio da Súmula nº 730, que estabelece que "a imunidade tributária conferida a instituições de assistência social sem fins lucrativos pelo art. 150, VI, 'c', da Constituição, somente alcança as entidades fechadas de previdência social privada se não houver contribuição dos beneficiários".

- A impugnante argumenta que atende aos requisitos para o gozo da imunidade, estabelecidos no § 2º do art. 12 da Lei nº 9.532/97, e que essa questão não foi levantada pela fiscalização. Alega também que eventual superávit, decorrente ou não de aplicações financeiras não pode ser considerado um desvirtuamento da imunidade, pois os rendimentos produzidos por tais aplicações são destinados à manutenção do objetivo social.

- Em relação ao § 1º do art. 12 da Lei nº 9.532/97, que estabelece que "não estão abrangidos pela imunidade os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável", alega a impugnante que tal dispositivo encontra-se com sua eficácia suspensa, com efeitos erga omnes, desde 09/09/1998, em face



da publicação de decisão liminar proferida nos autos da ADIN nº 1.802, não podendo fundamentar a presente autuação.

- Acrescenta que esse dispositivo distorceu o conceito de imunidade, ao pretender impor a incidência do imposto sobre rendimentos de aplicações financeiras, contrariando o disposto no art. 150, VI, "c", da Constituição Federal, que veda à União instituir impostos sobre o patrimônio, renda ou serviços das instituições de assistência social sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei.

- Assim, uma vez reconhecida a imunidade da entidade de previdência privada sem fins lucrativos, deve ser afastada qualquer tributação em relação a rendimentos de aplicações financeiras.

- No que tange aos dispositivos do RIR/99 apontados na autuação, sustenta a impugnante que o art. 729 deve ser afastado, pois são inaplicáveis ao caso os textos legais que lhe dão fundamento. O art. 65 da Lei nº 8.981/95 se refere à pessoa jurídica isenta, que não é o caso da impugnante, que é entidade imune. Por sua vez, o art. 35 da Lei nº 9.532/97 não pode ser aplicado em relação à pessoa jurídica imune, face à suspensão da eficácia do § 1º do art. 12 da Lei nº 9.532/97. Conseqüentemente, os artigos 730 a 733 também não devem ser observados.

- A impugnante também requer o afastamento dos artigos 17, 18, 21 e 32 da Instrução Normativa SRF nº 25/2001, sob o argumento de que constituem violação aos princípios tributários e à legislação vigente.

- Acrescenta que, mesmo que se considere devido o IRRF, a responsável pelo recolhimento do imposto, conforme definido em lei, é a fonte pagadora, não podendo o imposto ser exigido da beneficiária dos rendimentos, devendo ser cancelado o auto de infração.

- No que se refere aos juros de mora, a impugnante se insurge contra a aplicação da taxa Selic, por não ter sido criada por lei para fins tributários, requerendo sua desconsideração no cálculo do crédito tributário.

- Ad argumentandum, caso seja admitida a exigência de juros com base na taxa Selic, sustenta que eles devem ser calculados somente sobre o crédito tributário principal, não havendo fundamento legal para sua exigência em relação à multa de ofício.

- Por todo o exposto, a impugnante requer o cancelamento integral da exigência (IRRF, multa e juros) consubstanciada no auto de infração, com o conseqüente arquivamento do processo administrativo.

Em 27 de junho de 2007, os membros da 10ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de São Paulo I proferiram Acórdão que, por unanimidade de votos, rejeitou as preliminares, e considerou procedente o lançamento, nos termos da Ementa a seguir transcrita.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE- IRRF

Período de apuração: 01/01/2001 a 31/12/2001



PEDIDO DE JUNTADA POSTERIOR DE DOCUMENTOS.

A prova documental deve ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de a impugnante fazê-lo em outro momento processual, ressalvado o disposto nas alíneas "a" a "c" do § 4º do artigo 16 do Decreto nº 70.235/72.

DESCRIÇÃO DOS FATOS CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Restando evidenciado que a descrição dos fatos e enquadramento legal se encontram suficientemente claros para propiciar o entendimento das infrações imputadas, descabe acolher alegação de nulidade do auto de infração.

LANÇAMENTO DECADÊNCIA. POR HOMOLOGAÇÃO.

Não havendo o pagamento do tributo, pressuposto para a homologação tácita, a contagem do prazo de cinco anos para constituição do crédito tributário inicia-se a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

PROCESSO JUDICIAL E IMPUGNAÇÃO ADMINISTRATIVA. CONCOMITÂNCIA.

A propositura de ação judicial importa em renúncia à discussão na via administrativa da matéria levada à apreciação do Poder Judiciário. Deve ser conhecida a impugnação e, relação a matéria não discutida no processo judicial

IRRF SOBRE APLICAÇÕES FINANCEIRAS. FALTA DE RETENÇÃO POR FORÇA DE DECISÃO JUDICIAL. SUJEIÇÃO PASSIVA

Estando a fonte pagadora impossibilitada de efetuar a retenção do imposto de renda na fonte e, conseqüentemente, de recolhê-lo, por força de decisão judicial, o lançamento tributário deve ser efetuado em nome do beneficiário do rendimento.

ALEGAÇÕES DE ILEGALIDADE E DE INCONSTITUCIONALIDADE.

Não compete à autoridade administrativa apreciar questões relacionadas à inconstitucionalidade de leis ou à ilegalidade de normas infralegais, matérias estas reservadas ao Poder Judiciário.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.

A multa de ofício, sendo parte integrante do crédito tributário, está sujeita à incidência dos juros de mora a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento.

Lançamento Procedente.



Cientificado em 19/07/2007, o contribuinte, se mostrando irrequieto, apresentou, em 16/08/2007, o Recurso Voluntário, de fls. 150/158, reiterando as razões da sua impugnação, às quais já foram devidamente explicitadas do presente relatório.

É o relatório.



Voto Vencido

Conselheiro ANTONIO LOPO MARTINEZ, Relator

Urge fixarem-se os limites do litígio visto que nem toda matéria posto no recurso, no meu entendimento, reúne condições de ser reconhecida, entretanto em razão de economia processual passo a analisar as questões preliminares.

O lançamento resultou da constatação de falta de recolhimento do imposto de renda na fonte incidente sobre os ganhos com aplicações financeiras em fundos de renda fixa no período de 01/2001 a 12/2001.

Da Preliminar de Decadência

No que toca a decadência os fatos geradores ocorridos antes de 17/11/2001, tendo em vista que a ciência ocorreu em 17/11/2006, devem ser considerados decadentes.

De acordo com a legislação, tratando-se de tributo sujeito a lançamento por homologação, o prazo de decadência para a constituição do crédito tributário é de cinco anos, contados da ocorrência do fato gerador, salvo nas hipóteses de dolo, fraude ou simulação.

Isto posto, acolho a preliminar de decadência ocorridos antes de 17/11/2001.

Da Preliminar de Ilegitimidade passiva

A questão da responsabilidade tributária no caso de tributação definitiva na fonte quando esta estiver impedida de efetuar a retenção do imposto por decisão judicial foi amplamente tratada no Parecer PGFN/CAT nº 2.998, de 18 de setembro de 2002. No mesmo sentido, dispõe o Parecer Normativo SRF nº 1, de 24 de setembro de 2002:

Por fim, seria imoral o Estado que impediu o administrado de cumprir sua obrigação, no momento em que esse cumprimento era possível, transferir a responsabilidade pela arrecadação do tributo não retido, impondo-lhe os ônus, manifestamente ilegais: o primeiro, pagar o tributo devido pelo contribuinte, não retido por ordem estatal, o segundo, ainda ter de cobrar, provavelmente no próprio Judiciário, o "tributo" que era devido pelo contribuinte beneficiário da decisão. Ora, isso, efetivamente, não se coaduna com o princípio da moralidade administrativa.

Enfim, é de concluir que, havendo decisão judicial impeditiva da retenção do tributo pela fonte pagadora, mesmo se tratando de tributação definitiva, a Administração Tributária pode e deve autuar o contribuinte, não só porque tal procedimento encontra fulcro na legalidade tributária nacional, como, também, porque se conforma plenamente aos princípios da moralidade e da razoabilidade."

Portanto, com base no referido Parecer Normativo, rejeito a preliminar de ilegitimidade passiva.

No que toca ao mérito, conforme o Termo de Verificação de Infração de fls. 174 a 178, a contribuinte é associada da ABRAPP - Associação Brasileira das Entidades de



Previdência Privada, a qual impetrou o mandado de segurança coletivo nº 1998.34.00.002542-4 perante a 8ª Vara da Seção Judiciária do Distrito Federal, com o objetivo de exonerar suas associadas (discriminadas às fls. 62 a 76) da exigência do IRRF sobre os resultados de aplicações financeiras prevista no art. 12 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997 (petição inicial às fls. 25 a 61).

De acordo com a Certidão de Objeto expedida e pé pelo Tribunal Regional Federal da Primeira Região (fl. 20), o juiz singular deferiu a liminar e, posteriormente, proferiu sentença que julgou improcedente o pedido e denegou a segurança. A impetrante interpôs recurso de apelação nº 1999.01.00.019346-6, ao qual foi conferido efeito suspensivo em sede do Agravo de Instrumento nº 1998.01.00.090224-2. A apelação aguarda julgamento no Tribunal Regional Federal da 1ª Região.

No que tange à decisão proferida no Agravo de Instrumento nº 1998.01.00.090224-2 que concedeu efeito suspensivo à apelação, verifica-se, na Certidão de fls. 21 a 24, que a Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial ao Superior Tribunal de Justiça, ao qual foi dado provimento, tendo o tribunal decidido que, em sede de mandado de segurança, o recurso de apelação contra sentença denegatória possui apenas efeito devolutivo. Em relação a essa decisão, a ABRAPP opôs Embargos de Declaração, que foram rejeitados.

Quanto à discussão do mérito, qual seja, a falta de recolhimento do imposto de renda na fonte incidente sobre os rendimentos oriundos de aplicações financeiras, com a devida vênua, não pairam dúvidas, para este relator, que a matéria está submetida à apreciação do Poder Judiciário, razão pela qual encontra-se este Conselho de Contribuintes impedido de proceder ao seu exame.

Sobre esse ponto aplico a súmula

Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial. (Súmula 1º CC nº 1)

Diante do exposto, não conheço o recurso no tocante aos fundamentos da exigibilidade do tributo, visto que submetidos à manifestação do poder jurisdicional (opção pela via judicial).

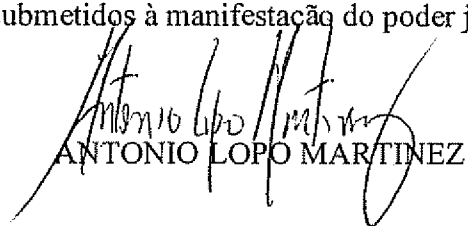
Da Inaplicabilidade da Selic como Taxa de Juros

Por fim, quanto à improcedência da aplicação da taxa Selic, como juros de mora, aplicável o conteúdo da Súmula 1º CC nº 4:

"A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais "

Assim, é de se negar provimento também nessa parte.

Ante ao exposto, voto por ACOLHER a preliminar de decadência para os fatos geradores ocorridos antes de 17/11/01, REJEITAR a preliminar de ilegitimidade passiva, e no mérito NÃO CONHECER o recurso no tocante aos fundamentos jurídicos de sua exigibilidade, visto que submetidos à manifestação do poder jurisdicional.


ANTONIO LOPO MARTINEZ

Voto Vencedor

Conselheiro PEDRO ANAN JÚNIOR, Redator Designado

O voto do nobre relator conselheiro Antonio Lopo Martinez, está muito bem fundamentado. Apesar das razões e fundamentos que o levaram a chegar a tal conclusão, tenho entendimento diverso do dele em relação a ilegitimidade passiva, daí a razão de abrir a divergência que culminou prevalecendo no julgamento pela câmara;

No mérito a discussão está restrita à possibilidade de se exigir da Recorrente o IRRF que deixou de ser retido sobre rendimentos recebidos em aplicações financeiras em decorrência de medida liminar cujos efeitos foram cessados por decisão posterior.

Restou devidamente comprovado nos autos que os valores relativos ao IRRF deixaram de ser retidos e recolhidos pelas fontes pagadoras em decorrência de decisão judicial proferida em Mandado de Segurança (Processo nº 1998.34.00.00252-4) impetrado pela ABRAPP – Associação Brasileira das Entidades de Previdência Privada –, objetivando exonerar suas associadas da exigência do imposto de renda sobre os resultados de aplicações financeiras por elas realizadas ou a realizar, nos termos da Lei nº 9.532/1997 (fls. 163/199).

A Recorrente sustenta que, no presente caso, por estarem os rendimentos em questão sujeitos ao regime de tributação exclusiva na fonte caberia à fonte pagadora efetuar a retenção e o recolhimento do IRF aos cofres públicos, não havendo base legal para se exigir dela Recorrente e beneficiária das aplicações financeiras o crédito tributário exigido.

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

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

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

Em face disto a conclusão natural sob a ótica econômica poderia ser no sentido de se entender que o crédito tributário deva ser constituído em face do beneficiário na condição

P

de contribuinte, eis que ele auferiu a renda que evidencia a aquisição de capacidade contribuinte. Foi esta a conclusão do Parecer Normativo nº. 1, de 2002, editado pela Secretaria da Receita Federal, e que ampara a pretensão da autoridade fiscal.

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

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

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

“Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.”
(original sem grifo)

Em matéria de imposto de renda e nos termos do art. 45 do Código Tributário Nacional, o responsável “clássico” é a fonte pagadora, a quem a lei atribui o dever de reter o imposto de renda sobre rendimentos pagos ou creditados ao contribuinte, sendo que o já referido art. 128 prevê a possibilidade de que fique excluída a responsabilidade do contribuinte (que auferiu a renda) ou se lhe atribua responsabilidade supletiva (em caso de não cumprimento pela fonte pagadora).

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

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

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

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

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

Art. 55. O imposto de renda incidente na fonte como antecipação do devido na Declaração de Ajuste Anual da pessoa física ou em relação

ao período de apuração da pessoa jurídica, não retido e não recolhido pelos responsáveis tributários por força de liminar em mandado de segurança ou em ação cautelar, de tutela antecipada em ação de outra natureza, ou de decisão de mérito, posteriormente revogadas, sujeitar-se-á ao disposto neste artigo.

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

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

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

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

§3º O disposto neste artigo:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

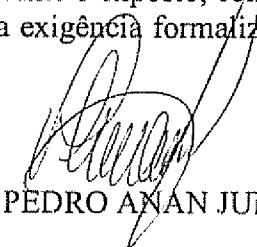
Neste sentido, no fundo, a ordem judicial, conquanto transitória e precária, acaba por produzir efeitos definitivos e de certa forma satisfativos, pois a obrigação tributária fica afastada para sempre. Somente não ocorrem efeitos plenamente satisfativos porque há mecanismo jurídico para reverter o quadro gerado pela alteração na determinação judicial, como veremos.

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

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

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

Ante o exposto, conheço do recurso para, no mérito, DAR LHE PROVIMENTO para cancelar a exigência formalizada no auto de infração em face da ilegitimidade passiva da Recorrente.


PEDRO ANAN JUNIOR



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

Processo nº: 16327.001818/2006-09 ✓

Recurso nº: 164.789 ✓

TERMO DE INTIMAÇÃO

Em cumprimento ao disposto no § 3º do art. 81 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria Ministerial nº 256, de 22 de junho de 2009, intime-se o (a) Senhor (a) Procurador (a) Representante da Fazenda Nacional, credenciado junto à Segunda Câmara da Segunda Seção, a tomar ciência do Acórdão nº 104-23.706. ✓

Brasília/DF, 11 de fevereiro de 2011. ✓

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

Ciente, com a observação abaixo:

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

Data da ciência: -----/-----/-----

Procurador(a) da Fazenda Nacional