



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº 19740.000065/2004-51
Recurso nº 156.994 Voluntário
Matéria IRPF
Acórdão nº 104-23.063
Sessão de 06 de março de 2008
Recorrente FUNDAÇÃO PETROBRÁS DE SEGURIDADE SOCIAL - PETROS
Recorrida 1ª TURMA/DRJ-RIO DE JANEIRO/RJ I

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 1998

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.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, dar provimento ao recurso para declarar a ilegitimidade passiva, nos termos do voto do Relator. Vencidos os Conselheiros Pedro Paulo Pereira Barbosa, Antonio Lopo Martinez e Maria Helena Cotta Cardozo. O Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa fará declaração de voto.

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

SJA


Gustavo Lian Haddad – Relator

EDITADO EM:

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Nelson Mallmann, Heloisa Guarita Souza, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Gustavo Lian Haddad, Antonio Lopo Martinez, Rayana Alves de Oliveira França, Remis Almeida Estol e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente da 4ª Câmara do 1º Conselho De Contribuintes)

Relatório

Contra a contribuinte acima qualificada foi lavrado, em 05/02/2004, o auto de Infração de fls. 98/100, relativo ao Imposto de Renda Retido na Fonte, exercício 2000, ano-calendário 1999, por intermédio do qual lhe é exigido crédito tributário no montante de R\$ 6.085.334,64, dos quais R\$ 2.357.750,71 correspondem a imposto, R\$ 1.768.312,99 a multa de ofício, e R\$ 1.959.270,94, a juros de mora calculados até 30/01/2004.

Conforme Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal (fls. 99), a autoridade fiscal apurou as seguintes infrações:

"001 – IMPOSTO DE RENDA NA FONTE

FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRF SOBRE APLICAÇÕES FINANCEIRAS EM TÍTULOS DE RENDA FIXA

Valor apurado conforme descrito em Termo de Verificação, parte integrante do presente Auto de Infração.

002 – FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRF SOBRE OS JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO

Valor apurado conforme descrito em Termo de Verificação, parte integrante do presente Auto de Infração."

Cientificada do Auto de Infração em 06/02/2004 (fls. 97, 98 e 105), a contribuinte apresentou, em 09/03/2004, a impugnação de fls. 112/124, e documentos de fls. 125/158, cujas alegações foram assim sintetizadas pela autoridade julgadora de primeira instância:

"- conforme se verifica do Termo de Verificação Fiscal, a base de cálculo do IRRF exigido no auto de infração relativo aos juros sobre o capital próprio foi apurada a partir de planilhas fornecidas pela própria Impugnante;

- ocorre, contudo, que os valores indicados nas referidas planilhas como rendimentos recebidos a título de juros sobre o capital próprio também englobam dividendos recebidos pela Impugnante;

- diferentemente do que ocorre com os juros sobre o capital próprio, os dividendos recebidos pela Impugnante são isentos do IRF, independentemente de não ser entidade imune, razão por que devem ser excluídos da base de cálculo do auto de infração em epígrafe;

- em que pese o fato de a base de cálculo do IRF sobre os juros sobre o capital próprio lançado no auto de infração corresponder àquela informada pela Impugnante nas referidas planilhas, nem por isso o referido imposto é devido, já que a obrigação tributária decorre exclusivamente da lei, não sofrendo qualquer interferência pela vontade das partes;

SJA

- pelos dispositivos legais que transcreve, entende que os rendimentos de aplicações financeiras de renda fixa e os juros sobre o capital próprio auferidos por pessoas jurídicas isentas, como no caso da Impugnante, são tributados exclusivamente na fonte;
- o regime de arrecadação do IRRF é um dos casos típicos de substituição tributária, já que, desde a ocorrência do fato gerador, compete privativamente à fonte pagadora determinar, descontar e recolher o IRRF;
- na sistemática de tributação do IRF, a obrigação do beneficiário do rendimento varia conforme a natureza da incidência daquele imposto: se a título de antecipação do imposto devido na declaração ou se exclusiva;
- na incidência do IRF a título de antecipação, surgem duas relações tributárias distintas: uma entre a fonte pagadora (responsável tributário) e o Fisco, e a outra entre o beneficiário do rendimento (contribuinte) e o Fisco;
- na incidência do IRF exclusiva, ao revés, há o surgimento de apenas uma relação jurídica, sendo esta entre a fonte pagadora e o Fisco, na qual assume o lugar do contribuinte no recolhimento do IR, desonerando-o de qualquer responsabilidade. Ou seja, nesse regime não existe qualquer relação jurídica tributária entre o contribuinte e o Fisco, pois a lei não lhe atribui qualquer obrigação, a não ser pela sujeição à retenção efetuada pelo responsável;
- no período autuado, a Impugnante conservou uma relação ou dependência de natureza meramente econômica com o fato gerador do IRF, ao passo que as fontes pagadoras dos rendimentos auferidos pela Impugnante vincularam-se àquele fato gerador numa relação de jurídica, originária e não derivada, vale dizer, constituída desde a ocorrência do fato gerador, daí tratar-se de responsabilidade por obrigação própria, e não alheia;
- nessa conformidade e considerando que o IRRF exigido da Impugnante é exclusivo de fonte, é incontestado o descabimento do auto em epígrafe, porquanto deveria ele ter sido lavrado contra as fontes pagadoras dos rendimentos pagos à Impugnante, e não contra ela, por estar substituída naquela obrigação, sem qualquer solidariedade;
- por tudo exposto, requer e espera a Impugnante que o auto de infração em epígrafe seja cancelado."

A 1ª Turma da DRJ no Rio de Janeiro decidiu, por unanimidade de votos, considerar procedente o lançamento, em acórdão assim ementado:

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

Exercício: 1999

**ENTIDADES FECHADAS DE PREVIDÊNCIA PRIVADA
COMPLEMENTAR. RENDIMENTOS DERIVADOS DE APLICAÇÕES
FINANCEIRAS DE RENDA FIXA.**

JA

Embora as entidades fechadas de previdência privada estivessem isentas do IRPJ, sofriam a incidência do IRRF sobre os rendimentos auferidos por elas com aplicações financeiras de renda fixa.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA NO CASO DE NÃO-RETENÇÃO POR FORÇA DE PROVIMENTO JUDICIAL.

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, a responsabilidade para tanto, desloca-se para o beneficiário do rendimento.

JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. ERRO NA INDICAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. ÔNUS DA PROVA.

Considerando-se que o ônus da prova cabe a quem alega, impõe-se ao contribuinte provar que incluíra receitas diversas no montante informado ao Fisco a título de juros sobre o capital próprio.

Lançamento Procedente"

Cientificada da decisão de primeira instância em 11/12/2006, conforme AR de fls. 226, e com ela não se conformando, a Recorrente interpôs, em 09/01/2007, o recurso voluntário de fls. 228/248, por meio do qual reitera suas razões apresentadas em impugnação, apresenta o demonstrativo de fls. 383/384 objetivando demonstrar os valores efetivamente recebidos a título de juros sobre o capital próprio (tributáveis) e os valores recebidos a título de dividendos (isentos), e sustenta não haver base legal para a exigência do IRRF do beneficiário na medida em que tratam-se de rendimentos sujeitos a tributação exclusiva na fonte, ainda que tenha havido liminar impedindo a fonte pagadora do recolhimento.

É o Relatório.

SJA

Voto

Conselheiro GUSTAVO LIAN HADDAD, Relator

O recurso preenche as condições de admissibilidade. Dele conheço.

Não há arguição de preliminares.

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 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.

SMA

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 inoexérvel 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)

SJA

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.

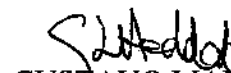
Mas como a ordem preliminar e provisória vem afinal a ser desconstituída, da sua desconstituição e da impossibilidade de se restabelecer a relação jurídica tributária nasce a responsabilidade, para a pessoa que tiver dado origem a essa situação, de indenizar o fisco pelo prejuízo que lhe foi causado.

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.

Sala das Sessões - DF, em 06 de março de 2008



GUSTAVO LIAN HADDAD

Declaração de Voto

Conselheiro PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA.

Divergi do voto do I. Conselheiro-Relator, pois entendo que, diante das circunstâncias deste processo, a Contribuinte deveria figurar no pólo passivo da exigência, na forma como foi apontado pela autuação.

Entendeu o Relator, todavia, que a legislação aplicável atribuía à fonte pagadora a responsabilidade pelo tributo, afastando a da contribuinte. Menciona o art. 128 e o parágrafo único do art. 45, ambos do CTN, o primeiro que prevê, genericamente, a possibilidade de a lei atribuir a uma terceira pessoa, vinculada ao fato gerador, a responsabilidade pelo crédito tributário, excluindo a responsabilidade do contribuinte, e o outro que prescreve que a lei poderia atribuir essa responsabilidade à fonte pagadora.

Acrescenta o Relator que, embora a medida provisória nº 2.158-35, de 2001, no seu art. 55, tenha tratado da hipótese de falta de retenção pela fonte pagadora, no caso de antecipação, silencia quanto ao tratamento a ser dispensado no caso de tributação exclusiva na fonte; que, portanto, o Parecer Normativo nº 1/2002 que prevê a exigência do imposto da fonte pagadora nos casos de tributação exclusiva de fonte não teria respaldo legal, pois “não haveria 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”.

Embora o Conselheiro reconheça que essa conclusão cria a inusitada situação de um crédito tributário sem sujeito passivo, afirma, baseado na doutrina de Ricardo Mariz de Oliveira, que a reparação do prejuízo deveria ser buscada pelo Erário mediante impetração de ação de reparação de dano em face daquele que deu causa ao dano, que no caso seria a beneficiária dos rendimentos.

Com a devida vênia, penso que a conclusão do I. Relator baseia-se na falsa premissa de que a retenção do tributo pela fonte pagador é hipótese de responsabilidade tributária, o que definitivamente não é. E tanto não é que o próprio parágrafo único do art. 45 do CTN, cria a possibilidade de a lei atribuir à fonte pagadora a responsabilidade pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam, senão vejamos:

Art. 45[...],

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.

Ora, se a lei pode atribuir a responsabilidade à fonte pagadora que retém o imposto é porque o simples dever de proceder à retenção não coloca a fonte pagadora na

condição de responsável. Mas não só por isso, tal conclusão decorre dos próprios conceitos técnico-jurídicos de obrigação e responsabilidade tributária. Peço vênia, pois, para fazer uma breve incursão pela doutrina a respeito dessa questão.

Alfredo Augusto Becker já afirmava, categoricamente, que no caso da responsabilidade legal tributária o responsável sempre satisfaz débito próprio. A saber:

Desde logo, cumpre fixar este ponto: não é juridicamente possível distinguir entre débito e responsabilidade, isto é, considerar que o responsável estaria a satisfazer débito de outro. O responsável sempre é devedor de débito próprio. O dever que figura como conteúdo da relação jurídica que vincula o Estado (sujeito ativo) ao responsável legal tributário (sujeito passivo) é dever jurídico do próprio responsável legal tributário e não de outra pessoa. (p. 557)

Paulo de Barros Carvalho, no mesmo sentido, ressalta que, para se configurar a relação jurídica tributária, a entrega de recursos ao Estado deve sair do próprio patrimônio de quem satisfaz a prestação, o que não é o caso da fonte pagadora que retém e entrega recursos ao Estado, veja-se:

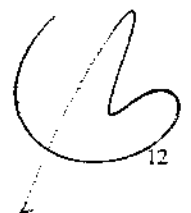
Quando se faz referência a entrega de dinheiro ao Estado, comportamento que realiza a prestação tributária, é sumamente importante salientar que a quantia entregue deve sair do patrimônio do sujeito passivo. Do contrário, não teremos tributo, mas outro tipo de relação jurídica. É o caso do chamado 'imposto de renda na fonte'. Não cremos existir relação jurídica tributária entre a União e a empresa que retém, mas tão-somente uma obrigação estabelecida pelo legislador federal, com a finalidade de facilitar o cumprimento da prestação, a cargo do verdadeiro sujeito passivo (a pessoa física que teve parte de seu dinheiro retida na fonte pagadora) E por isso que é dever, de conteúdo patrimonial, há penalidades pecuniárias que garantem ao Estado o cumprimento desta prestação por parte das pessoas jurídicas que devam promover a retenção.

É curioso notar que quase todos os autores se referem a esse tipo de vínculo como sendo de índole tributária. (Teoria da norma, p. 89)

Sacha Calmon Navarro Coelho, após extensa análise dos dispositivos do CTN que versam sobre a responsabilidade tributária diz, sobre a retenção do imposto pela fonte pagadora:

Quanto aos 'retentores na fonte' (desconto na fonte), estes são pessoas obrigadas pelo Estado a um ato material de fazer (fazer a retenção de imposto devido por terceiros). Devem, assim, reter e recolher ao Estado o tributo devido. Não são sujeitos passivos de obrigação tributária, mas antes sujeitos a uma potestade administrativa. Podem, entretanto, se a lei de cada tributo assim dispuser, ficar "responsáveis" pelo tributo não recolhido. Nesse caso, formarão uma espécie diferenciada de 'responsáveis' por dívida tributária alheia.

A obrigação de reter não caracteriza o instituto da sujeição passiva. Tampouco diz respeito àquele dever a eventual derivação obrigacional, para alguns denominada 'indireta', ou, mais especificamente, substituição tributária.



A nosso ver, a obrigação tributária de recolher, ainda que tenha aquela natureza (de dever), constitui-se num ato de colaboração e não de sujeição tributária. O dever, em verdade, tem cunho administrativo.

E após transcrever o art. 45 do CTN, prossegue:

O legislador não deixou margem a dúvidas, explicitando que a lei poderá atribuir à fonte pagadora a responsabilidade pelo imposto que deva ela reter e recolher.

Mas esta responsabilidade não se alarga atingindo a obrigação de pagar o tributo. O Contribuinte, no caso do IR, é o empregado ou o beneficiário do rendimento, não se trasladando tal sujeição a quem não tinha ligação direta ou integral com o aspecto material da Regra-Matriz de incidência.

O comportamento que se busca atingir é o de auferir renda. É o acréscimo patrimonial que se enseja alcançar via IR, e não o 'reter-recolher'.

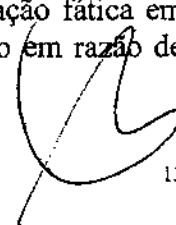
Acrescente-se que a obrigação de descontar é de 'fazer' e não de 'dar' ou 'entregar'.

Ora, não sendo a fonte pagadora responsável ou substituto legal tributário, mas mero agente designado pelo Estado para cumprir uma função auxiliar à atividade de arrecadação, em momento algum o contribuinte, beneficiário dos rendimentos, perde a condição de contribuinte. Essa condição, aliás, é que permite que a fonte pagadora, em nome do Estado, proceda à retenção do imposto para posterior recolhimento. Isso o reconhece o próprio Ricardo Mariz ao admitir que "o titular do rendimento sujeito ao imposto na fonte conserva a condição de contribuinte".

O que se deve investigar para a compreensão do caso sob análise, à luz das considerações feitas até aqui, é quais as consequências da não-retenção do imposto em cumprimento de ordem judicial. É evidente, e dispensa maiores considerações, que essa situação não pode ter o mesmo tratamento daquela em que a fonte pagadora deixa de reter o imposto por sua própria iniciativa ou por mera omissão. Também parece claro que, com a posterior revogação da ordem judicial, os efeitos dessa revogação não poderiam retroagir para que se faça a retenção que não se fez no momento próprio, pela impossibilidade material de tal desdobramento.

Ante de avançar nessa discussão, convém esclarecer um outro ponto que está no cerne da questão: a natureza da retenção 'exclusiva de fonte'. O termo *exclusivo* aí deve ser entendido no sentido de definitivo, em oposição à antecipação de imposto a ser apurado definitivamente apenas em um ajuste futuro, e não no sentido de exclusão do contribuinte do pólo passivo. Como vimos, o beneficiário dos rendimentos em momento algum deixa de ser contribuinte e a fonte pagadora não é responsável tributário. Logo, se por alguma circunstância especial o tributo não pôde ser arrecadado aos cofres públicos pela via da retenção e recolhimento pela fonte pagadora, nada obsta que seja arrecadado por outro meio.

Alexandre Barros de Castro, referindo-se especificamente à situação fática em que a fonte pagadora fica impossibilitada de cumprir o dever que lhe é imposto em razão de



decisão judicial provisória, é categórico ao afirmar a impossibilidade de, após afastado o obstáculo, a Fazenda exigir da fonte pagadora o imposto que deixou de ser retido. Veja-se:

A questão que se levanta é: em não tendo havido a retenção no momento oportuno, em decorrência de liminar concedida ao beneficiário do rendimento que lhe garantisse tal direito, cessados os efeitos daquela, poderia a Fazenda Pública voltar-se contra a fonte pagadora, no sentido de responsabilizá-la pela não efetivação daquele desconto?

A despeito do cristalino comando contido na Súmula 405 do STF, parece-nos que o ali disposto não se aplica à fonte pagadora, na hipótese em que não tenha procedido ao desconto do UR, em decorrência de ordem judicial. Entretanto, em nosso pensar, restringe-se à aplicação daquela remansada jurisprudência do Supremo, apenas entre as partes litigantes, Fazenda Pública e contribuinte do IR, vinculando-os no que se refere aos efeitos que até então permaneciam suspensos em decorrência da cautela judicial deferida.

Admitir o contrário implica afastar-se por inteiro da lógica e da melhor exegese legal, na medida em que a suspensão da exigibilidade do crédito tributário decorrente de concessão liminar resulta em última análise de lide em que a fonte, a princípio e em regra geral, não figura como parte. Os efeitos da liminar e da própria ação mandamental como um todo relacionam-se, assim, apenas às partes litigantes, não sendo possível estender suas conseqüências à fonte, terceiro absoluta e inteiramente estranho à demanda à qual nos referimos.

Em verdade, a Súmula n. 405 do STF tem como efeito maior reconduzir a situação ao status quo ante no que diz respeito única e tão-somente às partes envolvidas: Fazenda Pública e beneficiário da renda ou proventos de qualquer natureza, enquanto contribuinte do IR.

Além do mais, a recolocação das coisas em seu devido lugar, com a casação da liminar ou com sentença definitiva que retire a cautela antes deferida, exige que a situação fática que existia possa voltar a produzir efeitos. Ora, tal assertiva, de inconteste obviedade, encontra barreira insuperável no caso a que ora aludimos, na medida em que o 'poder-dever' da fonte em descontar parcela do rendimento pago não pode agora concretizar-se, pois aquela transferência de recursos entre ela e o beneficiário já se deu, não havendo como retroagir no tempo, fazendo o que na época não se fez, em face da cautela jurisdicional concedida.

Com efeito, no instante único e preciso em que se deveria descontar parcela a título de IR, existia decisão judicial a incidência daquele 'poder-dever'. Querer impor desconto que à época, implica não o emprego de eventual ficção jurídica, mas sim conferir à lei e ao ordenamento jurídico um poder desmesurado e irreal, não contemplado pelo regramento em vigor.

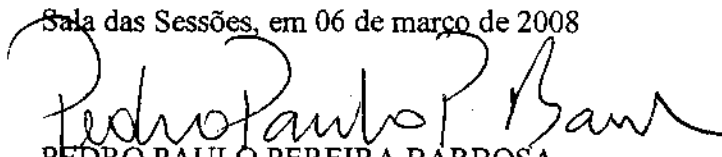
A verdade é uma: a cassação de liminar não acarreta a incidência retroativa daquele 'poder-dever' da fonte, pois, reiteramos – o não-desconto ocorreu na vigência de liminar que afastou a norma primeira,

atinente àquela obrigação de fazer que a fonte tinha, decorrente, como vimos do ónus publicum.

Por fim, sobre a afirmação de que o Fisco poderia buscar a recuperação do dano na esfera cível ao invés de exigir o imposto diretamente do beneficiário dos rendimentos, *data venia*, é uma solução forçada, apenas para resolver o impasse criado pela própria formulação que exclui o beneficiário dos rendimentos do pólo passivo da relação tributária.

Assim, em conclusão, entendo que, nas circunstâncias deste processo, o crédito tributário deveria ser exigido diretamente do contribuinte, mediante lançamento tributário.

Sala das Sessões, em 06 de março de 2008


PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS

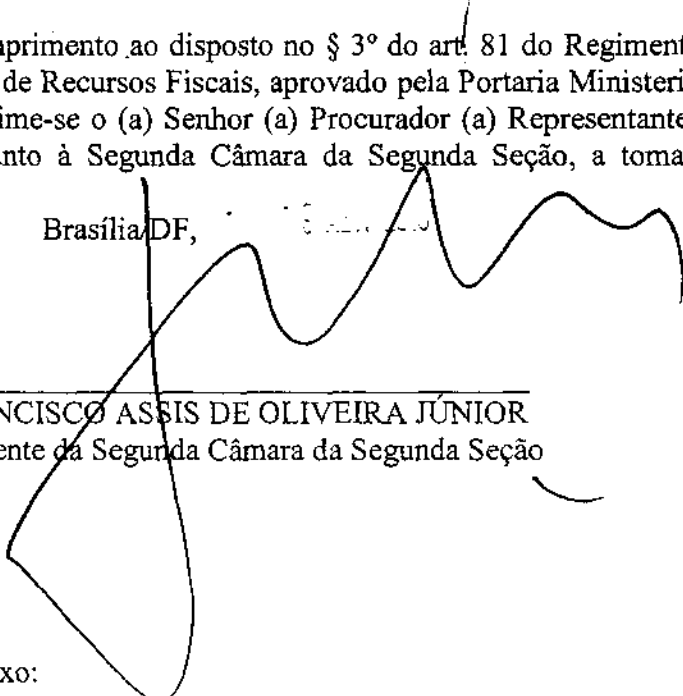
Processo nº: 19740.000065/2004-51

Recurso nº : 156994

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, intima-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 104-23.063.

Brasília/DF,



FRANCISCO ASSIS DE OLIVEIRA JÚNIOR
Presidente da 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