



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 19740.000065/2004-51
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-003.041 – 2ª Turma
Sessão de 12 de fevereiro de 2014
Matéria IRF - ILEGITIMIDADE PASSIVA
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado FUNDAÇÃO PETROBRÁS DE SEGURIDADE SOCIAL - PETROS

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 1999

IRRF. APLICAÇÕES FINANCEIRAS. RESPONSABILIDADE RETENÇÃO FONTE PAGADORA AFASTADA POR DECISÃO JUDICIAL. DESLOCAMENTO SUJEIÇÃO PASSIVA BENEFICIÁRIO.

Havendo decisão judicial impossibilitando a instituição financeira de reter e, por conseguinte, recolher o Imposto Sobre a Renda Retido na Fonte incidente sobre rendimentos de aplicações financeiras de renda fixa, não se pode cogitar em lançamento exigindo tais tributos em face da fonte pagadora dos rendimentos, uma vez que as obrigações tributárias voltam a ser de responsabilidade do contribuinte principal, beneficiário.

Recurso especial provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso, com retorno dos autos à Câmara de origem para análise das demais questões trazidas no recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Alexandre Naoki Nishioka (suplente convocado), Manoel Coelho Arruda Junior e Gustavo Lian Haddad.

(Assinado digitalmente)

Henrique Pinheiro Torres - Presidente em exercício

(Assinado digitalmente)

Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira – Relator

EDITADO EM: 24/02/2014

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres (Presidente em exercício), Susy Gomes Hoffmann (Vice-Presidente), Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Alexandre Naoki Nishioka (suplente convocado), Marcelo Oliveira, Manoel Coelho Arruda Junior, Gustavo Lian Haddad, Maria Helena Cotta Cardozo, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Elias Sampaio Freire.

Relatório

FUNDAÇÃO PETROBRÁS DE SEGURIDADE SOCIAL - PETROS, contribuinte, pessoa jurídica de direito privado, já devidamente qualificada nos autos do processo administrativo em epígrafe, teve contra si lavrado Auto de Infração, em 06/02/2004, exigindo-lhe crédito tributário concernente ao Imposto de Renda Retido na Fonte - IRRF, incidente sobre rendimentos de aplicações financeiras de renda fixa e juros sobre capital próprio, em relação ao ano-calendário 1999, conforme peça inaugural do feito, às fls. 98/100, e demais documentos que instruem o processo.

Após regular processamento, interposto recurso voluntário ao então Primeiro Conselho de Contribuintes contra Decisão da 1ª Turma da DRJ no Rio de Janeiro/RJ I, consubstanciada no Acórdão nº 12-12.040/2006, às fls. 214/221, que julgou procedente o lançamento fiscal em referência, a Egrégia 4ª Câmara, em 06/03/2008, por maioria de votos, achou por bem DAR PROVIMENTO AO RECURSO VOLUNTÁRIO DA CONTRIBUINTE, o fazendo sob a égide dos fundamentos inseridos no Acórdão nº 104-23.063, sintetizados na seguinte ementa:

“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.”

Irresignada, a Procuradoria da Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial, às fls. 472/487, com arrimo no artigo 7º, inciso I, do então Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 147/2007, procurando demonstrar a insubsistência do Acórdão recorrido, desenvolvendo em síntese as seguintes razões:

Após breve relato das fases ocorridas no decorrer do processo administrativo fiscal, insurge-se contra o Acórdão atacado, alegando ter contrariado a legislação de regência, mais precisamente os artigos 45 e 128 do Código Tributário Nacional, impondo seja conhecido o recurso especial da recorrente.

Contrapõe-se ao Acórdão recorrido, por entender não fazer sentido a ilegitimidade passiva decretada, uma vez que a contribuinte pleiteou judicialmente o reconhecimento de sua imunidade, tendo obtido liminar a desonerando do pagamento do tributo sob análise, razão pela qual encaminhou/informou às instituições financeiras a determinação impossibilitando a sua retenção na fonte.

Assevera não ser correta a interpretação a propósito da responsabilidade tributária da instituição financeira, eis que restava impedida de promover a retenção do tributo devido, por razões alheias à sua vontade, diante de provimento judicial, a qual é obrigada à cumprir.

Em defesa de sua pretensão, sustenta que a jurisprudência administrativa é firme e mansa no sentido de que *“quando o responsável legal pela cobrança e recolhimento do imposto se vê impedido de exercer essas atribuições, no momento da ocorrência do fato gerador, por razões a que não deu causa, a exigência deve ser endereçada ao contribuinte originário.”*

Acrescenta que a melhor interpretação a ser conferida ao artigo 128 do Código Tributário Nacional é em consonância com o artigo 150, § 6º, da Constituição Federal, concluindo que *se a lei que institui a substituição tributária silencia quanto à exclusão da responsabilidade ou sua atribuição subsidiária ao contribuinte, a responsabilidade será solidária.*

Inferre que o entendimento levado a efeito pela Câmara recorrida malfeire o próprio instituto da substituição tributária, uma vez que a prevalecer àquela tese o substituto tributário, além de responsável pela retenção e recolhimento do tributo, passa a ser também o contribuinte de fato, suportando o ônus econômico da tributação, o que vai de encontro com a finalidade daquele instituto.

Explicita que a legislação de regência estabelece que na hipótese de o responsável tributário se ver impedido de reter e recolher o tributo, a obrigação passa a ser do próprio contribuinte, como se verifica da Instrução Normativa nº 104/2000, c/c o Parecer COSIT 01/2002 e Parecer PGFN nº 2998/2002, aprovado pelo Ministro.

Por fim, requer o conhecimento e provimento do Recurso Especial, impondo a reforma do *decisum* ora atacado nos termos encimados.

Submetido a exame de admissibilidade, o ilustre Presidente da 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 2ª SJ do CARF entendeu por bem admitir o Recurso Especial da

Procuradoria, sob o argumento de que a recorrente logrou comprovar que o Acórdão recorrido contrariou, em tese, a legislação de regência, conforme Despacho nº 2202-00.160/2010, de fls. 488/489.

Instada a se manifestar a propósito do Recurso Especial da Fazenda Nacional, a contribuinte ofereceu suas contrarrazões, às fls. 534/551, corroborando as razões de decidir do Acórdão atacado, em defesa de sua manutenção.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, Relator

Presentes os pressupostos de admissibilidade, sendo tempestivo e acatada pelo ilustre Presidente da 2ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, a contrariedade à lei suscitada, conheço do Recurso Especial e passo à análise das razões recursais.

PRELIMINAR DE CONHECIMENTO

Preliminarmente, suscita a contribuinte a impossibilidade de conhecimento da peça recursal, argumentando que as razões da Procuradoria da Fazenda Nacional não se vinculariam à hipótese vertente, porquanto se fixam em legislação pertinente ao IOF, enquanto o presente caso contempla IRRF.

Acrescenta que a jurisprudência trazida à colação pela recorrente trata exclusivamente de IOF, o que comprova a impertinência das alegações da Procuradoria, além de não ter comprovado a contrariedade à lei argüida, impondo o não conhecimento do recurso especial sob análise.

Não obstante os substanciosos fundamentos de fato e de direito ofertados pela contribuinte, seu entendimento, contudo, não tem o condão de prosperar. Com efeito, tratando-se do extinto Recurso Especial por contrariedade à lei, previsto no então Regimento Interno da CSRF, aprovado pela Portaria MF nº 147/2007, é posicionamento uníssono neste Colegiado que basta a indicação do dispositivo legal, em tese, malferido, avançando-se no tema, para se conhecer do recurso e, no mérito, analisar se, de fato, houve contrariedade à legislação de regência.

É o que se vislumbra na hipótese vertente, onde a recorrente indicou a pretensa contrariedade aos artigos 45 e 128 do Código Tributário Nacional e, uma vez conhecido o recurso, será analisado no mérito a efetiva comprovação do alegado.

Não procede, igualmente, a tese da contribuinte no sentido de que os argumentos da recorrente se vinculam ao IOF, inclusive com a jurisprudência colacionada aos autos tratando desta matéria.

Isto porque, da simples análise da peça recursal, constata-se que a Procuradoria da Fazenda Nacional relatou se tratar de IRRF e simplesmente fez constar do bojo do recurso algumas decisões e/ou alegações pertinentes ao IOF no desenvolvimento de sua tese, em razão da matéria objeto de análise, qual seja, substituição tributária.

Na esteira desse entendimento, é de se rejeitar a preliminar suscitada pela contribuinte, conhecendo-se, assim, do recurso especial da Procuradoria da Fazenda Nacional, na forma do Despacho do Presidente da Câmara recorrida.

MÉRITO

Depreende-se do exame dos elementos que instruem o processo, a contribuinte fora autuada, com arrimo nos dispositivos legais que constam da peça inaugural do feito, exigindo-lhe crédito tributário concernente ao Imposto de Renda Retido na Fonte - IRRF, incidente sobre rendimentos de aplicações financeiras de renda fixa e juros sobre capital próprio, em relação ao ano-calendário 1999, conforme peça inaugural do feito, às fls. 98/100.

De acordo com os autos, a ABRAPP - Associação Brasileira das Entidades de Previdência Privada, na condição de substituto processual, da qual é filiada, impetrou o Mandado de Segurança nº 1998.3400002524, cuja distribuição deu-se em 02/02/1998, na Seção Judiciária do Distrito Federal (8ª Vara Federal) contra os efeitos da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, mais precisamente, para exonerar definitivamente suas associadas da exigência do imposto de renda sobre os resultados de aplicações financeiras por elas realizadas ou a realizar, conforme documentos de fls. 163/199.

Neste contexto, a contribuinte fora beneficiada com o deferimento da liminar no referido *writ*, no sentido de sustar a cobrança do imposto de renda na fonte sobre os resultados obtidos das aplicações financeiras pelas associadas da ABRAPP, conforme documentos de fls. 202/208. A corroborar a inclusão da autuada entre as empresas beneficiadas com aludida decisão, consta dos autos, às fls. 211, pedido de desistência das impetrantes, entre as quais a contribuinte.

Diante da liminar em comento, a instituição ABC do Brasil, aplicadora financeira de renda fixa, RDB, ficou impossibilitada de efetuar a retenção do imposto de renda na fonte e, conseqüentemente, de recolhê-lo, de modo que a responsabilidade para tanto, desloca-se para a autuada, beneficiária do rendimento, nos termos do item 21 do Parecer Normativo SRF nº 01/2002.

Por sua vez, ao analisar o caso, a Câmara recorrida, por maioria de votos, entendeu por bem rechaçar a pretensão fiscal, acolhendo a ilegitimidade passiva da contribuinte, sustentando que *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*. Em defesa da sua tese, sustenta que *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*.

Inconformada, a Procuradoria da Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial, aduzindo, em síntese, que as razões de decidir do Acórdão guerreado contrariaram a legislação de regência, notadamente os artigos 45 e 128 do Código Tributário Nacional, impondo seja conhecida a sua peça recursal.

Em suma, pretende a recorrente seja reformado o Acórdão recorrido, sustentando não fazer sentido a ilegitimidade passiva decretada, uma vez que a contribuinte pleiteou judicialmente o reconhecimento de sua imunidade, tendo obtido liminar a desonerando

do pagamento do tributo sob análise, razão pela qual encaminhou às instituições financeiras a determinação impossibilitando a sua retenção na fonte.

A fazer prevalecer sua tese, assevera não ser correta a interpretação a propósito da responsabilidade tributária da instituição financeira, eis que restava impedida de promover a retenção do tributo devido, por razões alheias à sua vontade, diante de provimento judicial, a qual é obrigada a seguir.

A corroborar seu entendimento, sustenta que a jurisprudência administrativa é firme e mansa no sentido de que *“quando o responsável legal pela cobrança e recolhimento do imposto se vê impedido de exercer essas atribuições, no momento da ocorrência do fato gerador, por razões a que não deu causa, a exigência deve ser endereçada ao contribuinte originário.”*

Acrescenta que a melhor interpretação a ser conferida ao artigo 128 do Código Tributário Nacional é em consonância com o artigo 150, § 6º, da Constituição Federal, concluindo que *se a lei que institui a substituição tributária silencia quanto à exclusão da responsabilidade ou sua atribuição subsidiária ao contribuinte, a responsabilidade será solidária.*

Inferre que o entendimento levado a efeito pela Câmara recorrido malfere o próprio instituto da substituição tributária, uma vez que a prevalecer àquela tese o substituto tributário, além de responsável pela retenção e recolhimento do tributo, passa a ser também o contribuinte de fato, suportando o ônus econômico da tributação, o que vai de encontro com a finalidade daquele instituto.

Explicita que a legislação de regência estabelece que na hipótese de o responsável tributário se ver impedido de reter e recolher o tributo, a obrigação passa a ser do próprio contribuinte, como se verifica da Instrução Normativa nº 104/2000, c/c o Parecer COSIT 01/2002 e Parecer PGFN nº 2998/2002, aprovado pelo Ministro.

Como se observa, resumidamente, o cerne da questão posta nos autos é a discussão a propósito da legitimidade passiva da autuada, diante da decisão judicial exarada nos autos da ação promovida pela ABRAPP - Associação Brasileira das Entidades de Previdência Privada, suscitando sua imunidade em relação aos tributos ora lançados, tendo obtido êxito em sua empreitada à época da ocorrência dos fatos geradores, o que impossibilitou a fonte pagadora e responsável tributário de efetuar a respectiva retenção e recolhimento do IRF.

De um lado, o Acórdão recorrido adotou o entendimento de que a instituição financeira, na condição de responsável tributário, é quem responde pela não retenção e recolhimento dos tributos sob análise, não tendo o provimento judicial ou mesmo o Parecer Normativo SRF nº 1, de 2002 o condão de deslocar o sujeito passivo do imposto de renda incidente exclusivamente na fonte, mormente em observância ao princípio da reserva legal.

De outro, a Procuradoria, escorada nos preceitos artigos 45 e 128 do Código Tributário Nacional, defende não fazer qualquer sentido procurar responsabilizar a instituição financeira, uma vez que se via impedida de promover as retenções na fonte e, por conseguinte, o recolhimento dos tributos ora lançados, em virtude de decisão judicial exarada nos autos de ação movida pela autuada, a qual passou a ser o responsável tributário, como se verifica da Instrução Normativa nº 104/2000, c/c o Parecer COSIT 01/2002 e Parecer PGFN nº 2998/2002, aprovado pelo Ministro.

Consoante se infere dos autos, conclui-se que a pretensão da Fazenda Nacional merece acolhimento, por espelhar a melhor interpretação a respeito do tema, em consonância com a farta e mansa jurisprudência administrativa, como passaremos a demonstrar.

Destarte, o artigo 142 do Código Tributário Nacional, ao atribuir a competência privativa do lançamento a autoridade administrativa, igualmente, exige que nessa atividade o fiscal autuante descreva e comprove a ocorrência do fato gerador do tributo lançado, **identificando perfeitamente a sujeição passiva**, como segue:

“Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.”

Decorre daí que, no exercício de sua atividade e atribuição legal, deverá a fiscalização provar a ocorrência do fato gerador do tributo, com a inequívoca identificação do sujeito passivo, só podendo praticar o lançamento posteriormente a esta efetiva comprovação, sob pena de improcedência do feito.

Aliás, como é de conhecimento daqueles que lidam com o direito, o ônus da prova cabe a quem alega, *in casu*, ao Fisco, especialmente por inexistir disposição legal contemplando a presunção para a identificação do sujeito passivo, incumbindo à fiscalização buscar e comprovar a realidade dos fatos.

No entendimento deste relator, aludida providência (identificação do sujeito passivo, ou melhor, responsável tributário pela retenção), pretérita à própria constituição do crédito tributário e indispensável à correição do lançamento, logrou o fisco a proceder, ao contrário do que restou assentado no Acórdão recorrido.

No caso *sub examine*, como restou muito bem delineado no decisório combatido, a obrigação legal de promover a retenção e recolhimento do imposto sob análise é da instituição financeira (fonte pagadora do rendimento), ou seja, responsável tributário legal, condição que fora afastada em decorrência de decisão judicial.

Partindo dessas premissas, uma vez impossibilitada, por decisão judicial, de promover a retenção e recolhimento do IRF incidente sobre rendimentos de aplicações financeiras de renda fixa e juros sobre capital próprio, não pode, em hipótese alguma ser apenada por tal conduta, sobretudo em razão de a responsabilidade pelo recolhimento de tal tributo se deslocar ao contribuinte principal/originário.

Aliás, o próprio Parecer Normativo nº 01/2002, oferece proteção ao pleito da recorrente, determinando o lançamento em face do titular das aplicações financeiras enquanto existir provimento judicial impedindo a fonte pagadora de reter o IRRF, senão vejamos:

“21. – Existindo provimento judicial que impeça a fonte pagadora de reter o imposto de renda incidente na fonte, de forma exclusiva ou por antecipação, será efetuado lançamento de ofício em nome do contribuinte beneficiário do rendimento,

quando a obrigação de tributar o rendimento já estiver caracterizada.” (grifamos)

A propósito da matéria, a então 4ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais já se manifestou com muita propriedade, nos autos do processo nº 15374.002470/00-38, consoante se positiva do Acórdão nº CSRF/04-00.615, de onde peço vênica para transcrever Ementa e excerto do Voto e adotar como razões de decidir, como segue:

"IRF — FALTA DE RETENÇÃO — MEDIDA JUDICIAL POSTERIORMENTE REVOGADA — AUSÊNCIA DE RESPONSABILIDADE DA FONTE PAGADORA — Se a fonte pagadora deixou de efetuar a retenção e o recolhimento do tributo em cumprimento de medida judicial, que se constitui em lei para o caso concreto, não se pode, após a revogação da ordem judicial, se exigir da fonte pagadora o recolhimento do tributo. Revogada a medida judicial que determinou a abstenção da retenção do IRF, não há como retomar a responsabilidade tributária à fonte pagadora.

Recurso especial provido.

VOTO

[...]

Consoante relatado, a matéria ora posta à apreciação deste Colegiado se circunscreve à questão da responsabilidade tributária nos casos de falta de retenção do imposto de renda na fonte em decorrência de medida judicial modificada posteriormente.

O Código Tributário Nacional estabelece como contribuinte do imposto de renda o titular da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza, ressaltando a hipótese da lei atribuir à fonte pagadora a condição de responsável pela retenção e recolhimento do imposto devido. Senão vejamos:

[...]

Esclareça-se que a obrigação da fonte pagadora de reter e recolher a antecipação ou imposto definitivo é apenas acessória, agindo apenas no interesse da arrecadação e fiscalização dos tributos, sem nenhum ônus financeiro, conforme estabelece CTN, nos seguintes termos:

[...]

No presente caso, a fonte pagadora não deixou de efetuar a retenção e o recolhimento do tributo por liberalidade ou negligência, mas em cumprimento a medida judicial, proferida nos autos do mandado de segurança nº 97.02.33513-2/RJ, posteriormente revogada, conforme Acórdão da 1ª Turma do Tribunal Regional Federal da 2ª Região.

Dessa feita, havendo medida judicial determinando a não-retenção do imposto de renda na fonte, que se constitui em lei para o caso concreto, entendo que deixou legalmente de existir a obrigação acessória da fonte pagadora, não se podendo mais se

exigir da fonte o seu cumprimento por eventual revogação de decisão judicial, mormente pela fonte pagadora não mais dispor dos recursos destinados ao pagamento.

Destarte, revogada a medida judicial que determinou a abstenção da retenção do imposto de renda na fonte, não há como retomar a responsabilidade à fonte pagadora, uma vez que esta, no momento do pagamento, agiu em conformidade com liminar proferida em Mandado de Segurança ajuizado pelo próprio contribuinte.

Ressalte-se, por oportuno, que a extinção da obrigação acessória em decorrência de medida judicial não extingue a obrigação principal do beneficiário dos rendimentos de recolher o imposto.

Dessa feita, entendo que no caso concreto deve-se exigir da contribuinte o imposto de renda exclusivo na fonte incidente sobre as verbas de décimo terceiro salário, por ser ele o sujeito passivo da obrigação principal. [...]"

Assim, é de se restabelecer a ordem legal no sentido de reconhecer a legitimidade passiva da autuada para responder pela exigência fiscal em comento, diante da impossibilidade do responsável tributário observar a legislação de regência em face de provimento judicial desonerando a contribuinte do pagamento dos tributos lançados à época da ocorrência dos fatos geradores.

Dessa forma, uma vez afastada a tese da ilegitimidade passiva da contribuinte, impõe-se determinar o retorno do processo à Câmara/Turma recorrida, de maneira a analisar as demais questões de mérito suscitadas pela contribuinte, as quais não foram objeto do julgamento recorrido, diante do acolhimento da preliminar sob análise naquela oportunidade.

Por todo o exposto, estando o Acórdão guerreado em dissonância com os dispositivos legais que regulam a matéria, VOTO NO SENTIDO DE CONHECER DO RECURSO ESPECIAL DA PROCURADORIA E DAR-LHE PROVIMENTO, determinando o retorno do processo à Câmara/Turma recorrida para exame das demais questões de mérito, pelas razões de fato e de direito acima esposadas.

(Assinado digitalmente)

Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira

CÓPIA