



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	19740.000079/2004-75
ACÓRDÃO	9303-016.525 – CSRF/3ª TURMA
SESSÃO DE	18 de fevereiro de 2025
RECURSO	ESPECIAL DO CONTRIBUINTE
RECORRENTE	FUNDAÇÃO PETROBRAS DE SEGURIDADE SOCIAL - PETROS
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Data do fato gerador: 19/10/2015

RECURSO ESPECIAL. NÃO CONHECIMENTO. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO, SIMILITUDE E DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL.

A tese de violação ao art. 124, I do CTN, aplicada pelo acórdão paradigma, não foi enfrentada pelo acórdão recorrido, especialmente porque, nele, a responsabilidade solidária aventada tem suporte no inciso II do art. 124 do CTN.

RECURSO ESPECIAL. NÃO CONHECIMENTO. AUSÊNCIA DE INTERESSE RECURSAL. MATÉRIA NÃO CONHECIDA NA INSTÂNCIA A QUO.

A matéria de mérito suscitada em Recurso Voluntário não foi apreciada pelo acórdão recorrido, posto que tratou de hipótese de não conhecimento do pedido formulado em sede de Recurso Voluntário. Logo, inviável que o mérito venha a ser apreciado em instância especial sem que se ultrapassasse o óbice do não conhecimento.

RECURSO ESPECIAL. NÃO CONHECIMENTO. INEXISTÊNCIA DE APLICAÇÃO DA TESE POSTULADA PELO ACÓRDÃO PARADIGMA.

O acórdão indicado como paradigma não apreciou a tese cuja aplicação se postula nos presentes autos (ocorrência de vício), mas, apenas, a natureza do vício já incontroverso, circunstância diversa daquela observada nos presentes autos, em que se entendeu pela ausência de vício.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte.

Assinado Digitalmente

Tatiana Josefovicz Belisário – Relatora

Assinado Digitalmente

Régis Xavier Holanda – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Rosaldo Trevisan, Semíramis de Oliveira Duro, Vinícius Guimarães, Tatiana Josefovicz Belisário, Dionísio Carvallhedo Barbosa, Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green e Régis Xavier Holanda (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Especial apresentado pelo Contribuinte em face do Acórdão nº 3402-006.510, de 28 de outubro de 2021 (fl. 669 e seguintes), assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES DE CRÉDITO, CâMBIO E SEGUROS OU RELATIVAS A TÍTULOS OU VALORES MOBILIÁRIOS (IOF)

Período de apuração: 24/01/1999 a 17/06/1999

LEGITIMIDADE PASSIVA. CONTRIBUINTE. RESPONSABILIDADE POR SUBSTITUIÇÃO.

O responsável/substituto tributário assume os deveres do sujeito passivo contribuinte, devendo reter/cobrar o tributo e proceder ao seu recolhimento, mas deve ter a possibilidade de repassar o seu ônus ao verdadeiro titular do polo passivo, mediante a inclusão do valor do imposto no preço das mercadorias/serviços.

Se o responsável/substituto tributário somente deixou de efetuar a retenção e o recolhimento do tributo porque estava impedido em virtude de decisão judicial em Mandado de Segurança impetrado pelo substituído, somente a este se poderá atribuir a responsabilidade pelos efeitos da ordem judicial à qual deu causa, e não ao terceiro que apenas cumpriu a determinação judicial.

HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA/FATO GERADOR. VALORES MOBILIÁRIOS. AQUISIÇÃO DE COTAS DE FUNDOS DE INVESTIMENTO.

A Medida Provisória nº 1.637/98 definiu que constituem valores mobiliários, sujeitos ao regime da Lei nº 6.385/76, quando ofertados publicamente, os títulos ou contratos de investimento coletivo, que gerem direito de participação, de parceria ou de remuneração, inclusive resultante de prestação de serviços, cujos

rendimentos advêm do esforço do empreendedor ou de terceiros, conceito no qual estão incluídas as cotas de fundos de investimento.

Na origem o feito compreendeu a lavratura de Auto de Infração para a cobrança de IOF sobre aplicações em títulos e fundos de renda fixa realizadas pela Contribuinte na qualidade de entidade fechada de previdência complementar.

Trata-se de IOF exigido no período de 24/01/1999 a 17/06/1999, no qual não houve a incidência da CPMF e foi determinada, em “substituição”, a incidência do IOF à alíquota de 0,38% sobre o valor de aquisição de título ou valor mobiliários, quota de fundo ou clube de investimento, com fundamento no art. 4º, § 1º, da Portaria nº MF nº 348/1998.

As alegações de defesa do contribuinte consistiram na (i) ilegalidade e inconstitucionalidade da majoração da alíquota do IOF por meio de Portaria Ministerial; (ii) ilegitimidade passiva, uma vez que o IOF deveria ser cobrado das instituições que lhe alienaram os ativos e deixaram de fazer a retenção e o recolhimento do imposto; e (impossibilidade de se constituir o crédito tributário sobre as aplicações em fundos de renda fixa, porque, à época, estes não tinham natureza jurídica de títulos nem de valores mobiliários, estando fora da incidência do IOF.

Em primeira instância foi mantida integralmente a cobrança pelo Acórdão nº 12-14.890, de 05/07/2007.

Em Recurso Voluntário reiterou os mesmos argumentos da Impugnação. Foi então proferido, em 22/05/2012, o Acórdão nº 3403-01.612 que, por voto de qualidade, deu provimento ao Recurso Voluntário.

A Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou Recurso Especial, que, admitido, acarretou a prolação do Acórdão nº 9303-009.208, pela 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, em sessão datada de 18/07/2019, com a seguinte Ementa:

IOF. ALTERAÇÃO DE ALÍQUOTAS. PORTARIA MF 348/98. LEGALIDADE.

Não é ilegal a alteração de alíquotas do IOF promovida por meio da Portaria MF nº 348/98. Precedentes do STF.

Com este julgamento, foi determinado o retorno dos autos ao colegiado de origem, para julgamento das demais matérias de mérito constantes do recurso voluntário.

Com isso, foi proferido, então, o Acórdão ora recorrido que, (i) por unanimidade de votos, rejeitou a preliminar de ilegitimidade passiva; (ii) por maioria de votos, não conheceu do pedido para afastar a aplicação do art. 27, inciso III, do Decreto nº 2.219/97.

Foram opostos Embargos de Declaração pelo Contribuinte aduzindo a existência de omissões, erro material e obscuridade (vide Despacho de Admissibilidade de fls. 669 e seguintes), que foram rejeitados pela Presidência da Turma julgadora.

Ato seguinte, foi apresentado Recurso Especial apontando divergência jurisprudencial relativamente às matérias: **(i) interpretação do art. 124, I, do CTN**, no que toca à responsabilidade tributária solidária e a necessidade de sua explicitação no ato de lançamento – Paradigma 104-22.977 ; **(ii) interpretação do art. 65, do CTN** no que toca ao Decreto nº 2.219 e a possibilidade de previsão de suposta nova hipótese de incidência tributária - Paradigma 2402-006.184;e **(iii) interpretação do art. 142 do CTN** quanto à possível nulidade de auto de infração que elege como contribuinte a pessoa jurídica que deveria ser vinculada como responsável solidária pela obrigação – Paradigma 9303-011.707.

Em Despacho de Admissibilidade foi dado, inicialmente, seguimento parcial ao Recurso, apenas quando à alegação de nulidade do auto de infração por vício material (erro na identificação do sujeito passivo).

Apresentado Agravo pelo Contribuinte, foi proferido Despacho **admitindo integralmente** o Recurso Especial.

A Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou Contrarrazões aduzindo a inadmissibilidade recursal por ausência de similitude fática / divergência jurisprudencial e, no que diz respeito ao tema “Quanto à interpretação do art. 65, do CTN”, também aduz a existência de fundamento autônomo inatacado e, no mérito, defendeu a manutenção do acórdão recorrido.

VOTO

Conselheira **Tatiana Josefovicz Belisário**, Relatora

I. Admissibilidade

A questão da admissibilidade é controversa, objeto de contrarrazões específicas por parte da Fazenda Nacional e, portanto, merece cuidadosa análise.

Valho-me da síntese apresentada pelo próprio Recorrente para fins de contextualização das teses apresentadas:

(i) Quanto à interpretação do art. 124, I, do CTN, posto que, ao passo que o v. acórdão a quo entendeu no sentido de que “os responsáveis tributários somente poderiam figurar no polo passivo da autuação caso tivessem dado causa ao descumprimento de sua obrigação de reter/ cobrar o contribuinte o tributo” o v. acórdão paradigma de número 104-22.977 (cfr. DOC. 03) foi expresso no sentido de entender que “Tratando-se de imputação de responsabilidade solidária com fundamento no art. 124, I, do CTN, a circunstância deve ser explicitada no auto de infração”, permitindo a inclusão do substituído, em razão da responsabilidade solidária, somente na hipótese em que o auto de infração traga todo o detalhamento fático do fundamento da motivação;

O Despacho de Admissibilidade consignou que não haveria divergência entre os acórdãos confrontados, uma vez que no acórdão recorrido o contribuinte ora Recorrente é o próprio contribuinte principal da exação, ao passo que, no paradigma, se tratou de imputação de responsabilidade solidária com fundamento no art. 124, I, do CTN:

Vejam que, segundo o Relator do acórdão recorrido, “os responsáveis tributários, no caso, as instituições alienantes dos títulos e valores mobiliários, não atuaram em desacordo com a regra matriz de responsabilidade tributária”. Isso porque, “em decorrência de conduta atribuível exclusivamente ao contribuinte do imposto, os responsáveis tributários foram impedidos, por decisão judicial no Mandado de Segurança (MS) nº 91.0115324-2, de **reter/cobrar o montante da exação**”. Portanto, não se está exigindo o IOF dos responsáveis, senão que do próprio contribuinte.

Em sede de Agravo, não se adentrou ao aspecto examinado em sede de Despacho de Admissibilidade – ausência de divergência - , mas se afirmou que “não há o imprescindível prequestionamento para que se prossiga na análise de tal aspecto”, destacando que “a decisão agravada expressamente afirma que ele ocorreu” e acaba por concluir:

A conclusão que se impõe, pois, é óbvia: não há o imprescindível prequestionamento para que se prossiga na análise de tal aspecto. Mas, como acima referido, a decisão agravada expressamente afirma que ele ocorreu. Aparentemente, nela se entendeu que alguma das alegações posta nos embargos a ele faria (implícita) remissão, única hipótese a justificar a existência do prequestionamento.

Neste caso, e tendo o despacho em embargos negado a existência de qualquer omissão na decisão então embargada, dado descaber “ressuscitar” aqui o motivo do prequestionamento, impõe-se o acolhimento do agravo.

Ou seja, o despacho em Agravo não afastou a razão primária de negativa de seguimento, qual seja a ausência de divergência jurisprudencial. O Recurso Especial acabou por ser admitido em sede de Agravo única e exclusivamente pela compreensão de que, tendo o despacho de admissibilidade alegadamente se equivocado quanto à existência de prequestionamento e concluindo, em sentido contrário, que este não existiu, deveria ser dado seguimento ao Recurso Especial em razão do suposto “erro” incorrido, posto que “dado descaber “ressuscitar” aqui o motivo do prequestionamento”.

Ora, é premissa básica de qualquer espécie recursal, que devem ser atacados os fundamentos da decisão recorrida, estando o revisor adstrito a essas razões ao proferir sua nova decisão. Se o Despacho em Agravo sequer examinou a decisão anterior no sentido de que inexistiria qualquer divergência jurisprudencial a ser dirimida e não apontou razões para sua reforma, não há como se acolher a inovação pretendida, ainda mais quando esta inovação (ausência de prequestionamento) apenas reforça a necessidade de negativa de seguimento ao Recurso Especial.

De todo modo, competindo a esta Turma Julgadora a realização de seu próprio Juízo de admissibilidade, é fato que ambas as manifestações precedentes estão corretas: não há divergência de interpretação entre os acórdãos confrontados e a suposta violação ao art. 124, I do CTN não foi objeto de prequestionamento.

O questionamento recursal deve-se ao fato de que “o auto de infração foi lavrado sem qualquer fundamentação da indicação da ora Recorrente como sujeito passivo tributário, sequer tendo sido incluída a instituição bancária (responsável tributária), desprovida de quaisquer fundamentações, motivação e detalhamento fático”.

A divergência entre acórdão recorrido e paradigma estaria no fato de que enquanto aqui o contribuinte foi chamado a responder individualmente pelo crédito tributário, no acórdão confrontado houve a lavratura em face de devedores principal e solidários, com a exclusão, ao final, dos solidários.

Afirma o Recorrente que, em se constatando que, na hipótese dos autos, as instituições financeiras seriam os contribuintes principais por substituição, a eleição do ora Recorrente, na condição de responsável solidário, deveria ser precedida da imputação específica e fundamentada, nos termos exigidos pelo art. 124, I do CTN.

Ocorre que, nos presentes Autos, como consignado tanto no Despacho de Admissibilidade, quanto em agravo, não se está diante de nenhuma hipótese de aplicação do art. 124 do CTN, que trata da responsabilidade solidária. Está estabelecido que o Recorrente é o responsável principal pela obrigação tributária, sendo solidária a responsabilidade das instituições financeiras responsáveis pela retenção do tributo (responsabilidade solidária por substituição).

Quando, em seu Recurso Especial, o contribuinte tenta demonstrar uma possível interpretação, pelo acórdão recorrido, acerca da responsabilidade solidária estabelecida pelo art. 124, I do CTN, o faz transcrevendo um trecho do acórdão recorrido que nada mais é do que uma citação doutrinária do “professor Leandro Paulsen em sua obra Direito Tributário - CONSTITUIÇÃO e CÓDIGO TRIBUTÁRIO à luz da doutrina e da jurisprudência, 14ª ed., junho/2012, págs. 1997/2016” utilizada pelo relator para dar embasamento e coerência lógica à sua fundamentação

Logo, não há aqui o necessário prequestionamento da matéria. O art. 124 do CTN em nenhum momento foi trazido como razão de decidir simplesmente pelo fato de não ser o Recorrente responsável “solidário” pela obrigação, mas, sim, efetivo contribuinte da obrigação tributária.

Ademais, ainda que se admitisse a ocorrência do prequestionamento, há de se observar a ausência de similitude fática necessária para se admitir o prosseguimento do Recurso Especial. O acórdão paradigma trata do afastamento da responsabilidade solidária estabelecida no art. 124, I, do CTN, cujos fundamentos não alcançam a possibilidade de atribuição de

responsabilidade solidária por força do inciso **II** do art. 124 do CTN, como poderia ocorrer nos presentes autos.

Nos presente autos não há dúvida, nem mesmo por parte do próprio Contribuinte Recorrente, que se está diante de uma situação de responsabilidade tributária atribuída por força de lei, em caráter de substituição, a terceiros vinculados ao fato gerador (art. 128 do CTN), enquanto no acórdão apontado como paradigma a solidariedade afastada é aquela prevista no art. 135, incisos II e III do CTN, ou seja, responsabilidade de prepostos e administradores, em que se exige a efetiva comprovação da prática de atos com excesso de poderes ou infração a lei.

Nos autos recorridos a responsabilidade solidária que poderia ser questionada é aquela estabelecida pelo art. 124, II do CTN, ao passo que no acórdão paradigma é a solidariedade prevista no inciso I do mesmo dispositivo:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

Claramente dispõe o acórdão paradigma:

Note-se que não se trata, no caso concreto em exame, de solidariedade atribuída a pessoas expressamente designadas em lei, mas, como dito nos fundamentos da autuação, a pessoas que, de acordo com o entendimento da autoridade lançadora, teriam interesse comum no fato gerador do imposto, um por ser diretor-presidente, com poderes de decisão sobre a gestão da empresa; outro, por ter assinado, como procurador, cheques com os quais foram feitos pagamentos objeto da autuação. (...)

(...)

Em conclusão, entendo não haver amparo legal para a imputação aos Srs. rade), Helvécio Alves e José Maurício Bicalho Dias da responsabilidade solidária pela obrigação tributária de que se cuida neste processo, afastando a aplicação dos artigos 124, I e 135. H e HL por incompatíveis com a situação fática, ressalvado contudo a possibilidade de responsabilidade pelo crédito tributário prevista expressamente em lei, a ser averiguado pela Fazenda Nacional quando da execução fiscal."

Nos presentes autos, muito embora, como muito bem assinalado pelo despacho em Agravo, sequer tenha havido menção ao art. 124 do CTN, há um longo arrazoadado no tópico "I -**DA ALEGAÇÃO DE IMPOSSIBILIDADE DE SE COBRAR O IOF DA RECORRENTE - PRELIMINAR DE ILEGITIMIDADE PASSIVA**" quanto a ser a obrigação tributária em exame hipótese de substituição

tributária estabelecida por força de lei, portanto, passível de enquadramento no inciso II do mencionado art. 124. Logo, examinam-se situações de fato distintas e disposições legais distintas.

Pelo exposto, verifico ausente o prequestionamento, a similitude fática e divergência jurisprudencial quanto à interpretação do art. 124, I, do CTN.

(ii) Quanto à interpretação do art. 65, do CTN, posto que ao passo que o v. acórdão recorrido entendeu que “resta incontroverso que o Decreto nº 2.219 prevê que o IOF incide sobre o valor de aquisição ou resgate de cotas de fundos de investimento”, no v. acórdão paradigma de nº 2402-006.184 (cfr. DOC. 04) foi entendido que “Os sucessivos decretos presidenciais detêm plena legitimidade constitucional, no ponto em que – respeitando os elementos essenciais da obrigação tributária (fato gerador, base de cálculo e alíquota), que foram definidos em sede legal – pormenorizaram, nos estritos limites da competência regulamentar atribuída ao Poder Executivo”, permitindo a previsão em Decreto somente dentro dos estritos limites da lei, não sendo possível, portanto, a previsão de nova hipótese de incidência;

Quanto à suscitada violação, entendeu o Despacho de Admissibilidade inexistente a divergência jurisprudencial posto que os acórdãos confrontados decidiram no mesmo sentido, ambos legitimaram a cobrança do IOF com fundamento no Decreto nº 2.219. Enquanto o acórdão recorrido entendeu não ser possível afastar ou deixar de observar o Decreto em razão de expressa disposição no Regimento Interno do CARF, o paradigma afirmou que “os sucessivos decretos presidenciais detêm plena legitimidade constitucional”.

Em despacho de agravo, se afirmou que “a questão precípua suscitada pelo recorrente não foi expressamente enfrentada pelo colegiado nem mesmo após a prolação do despacho que examinou os embargos opostos”, contudo, em se assumindo que houve o enfrentamento da questão, “a divergência é patente, pois o paradigma não admite que o decreto inclua hipótese não prevista em lei”.

Pois bem. Como mencionado, o acórdão recorrido, contextualizando a alegação apresentada pelo Contribuinte, esclareceu não ser possível seu exame na seara administrativa e, portanto, deixou de conhecer o pedido formulado:

Como se verifica no texto acima transcrito, e no próprio Recurso Voluntário, resta incontroverso que o Decreto nº 2.219/97 prevê que o IOF incide sobre o valor de aquisição ou resgate de cotas de fundos de investimento. Assim, o cerne desta demanda se resume a analisar se o Poder Executivo poderia, através de decreto, incluir o valor de aquisição ou resgate de quotas de fundos de investimento e de clubes de investimento na base de cálculo do IOF, tendo em vista o que dispõe o art. 153 da CF/88 e o art. 65 do CTN .

Ocorre que é vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar decreto sob fundamento de inconstitucionalidade, nos termos do art. 62 do Anexo II do Regimento Interno do CARF (RICARF):

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Pelo exposto, voto por não conhecer do pedido.

É evidente que não houve, pelo acórdão recorrido, a análise de mérito acerca da matéria que se pretende debater.

O voto condutor até apresenta, em caráter *obter dictum*, seu entendimento acerca da matéria:

Contudo, pelo Princípio da Eventualidade, caso o Colegiado entenda ser possível conhecer da matéria, voto por negar provimento ao pedido, pois o art. 27, III, do Decreto nº 2.219/97 nada mais fez do que definir a base de cálculo do IOF, estando o Poder Executivo expressamente autorizado a tanto pelo art. 65 do CTN:

Ocorre que o resultado proclamado do julgamento é claro ao manifestar que a Turma Julgadora não adentrou a tal aspecto de mérito, encerrando a questão pelo não conhecimento do pedido formulado, havendo, inclusive, divergência quanto a este ponto:

Acordam os membros do Colegiado, em julgar o Recurso Voluntário da seguinte forma: (i) por unanimidade de votos, para rejeitar a preliminar de ilegitimidade passiva; (ii) por maioria de votos, para não conhecer do pedido para afastar a aplicação do art. 27, inciso III, do Decreto nº 2.219/97, vencidas as Conselheiras Maysa de Sá Pittondo Deligne e Thais de Laurentiis Galkowicz que conheciam da alegação por entenderem se tratar de discussão de ilegalidade e não de inconstitucionalidade do decreto.

Logo, não há decisão de mérito no acórdão recorrido passível de ser enfrentada por esta Câmara Superior. Eventual divergência de interpretação de tese jurídica estaria restrita à discussão acerca de ser ou não tal matéria passível de conhecimento.

Falece à Recorrente interesse recursal nesse ponto, razão pela qual não se deve conhecer o apelo especial.

(iii) Quanto à interpretação do art. 142 do CTN, posto que ao passo que o v. acórdão recorrido, juntamente à decisão em embargos de declaração, entendeu que “os responsáveis tributários, no caso, as instituições alienantes dos títulos e valores mobiliários, não atuaram em desacordo com a regra matriz de responsabilidade tributária” (p. 679 do acórdão em RV), e, por esse motivo, não

haveria “nulidade do auto de infração (p. 771 da decisão em EDs), no v. acórdão paradigma 9303-011.707 (cfr. DOC. 05) entendeu-se que seria “nulo por vício material o lançamento que, não sendo efetuado em nome da empresa que realizou o fato gerador, elege como contribuinte pessoa jurídica que deveria ser vinculada como devedora solidária” (cfr. Acórdão Paradigma 9303-011.707), pelo que deve prevalecer o entendimento objeto do acórdão paradigma nos presentes autos.

Esse tópico recursal foi admitido ainda em sede de Despacho de Admissibilidade.

A alegação recursal é de que o Auto de Infração seria nulo por não ter incluído, no polo passivo da autuação, todos os sujeitos passivos da obrigação, inclusive os solidários.

Inicialmente consigno que o prequestionamento dessa matéria se deu por meio de Embargos de Declaração, quando o ora Recorrente aduziu “III.2. OMISSÃO QUANTO À NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO POR AUSÊNCIA DE CORRETA INDICAÇÃO DE TODOS OS SUJEITOS PASSIVOS (INCLUSIVE EVENTUAIS SOLIDÁRIOS/SUBSIDIÁRIOS), DA FORMA COMO EXIGE O ART. 142 DO CTN”

Em sede de Despacho de Admissibilidade em Embargos de Declaração foi manifestado:

Quanto ao item (iii), onde alega haver omissão quanto ao disposto nos arts. 128 e 142 do CTN, por suposta nulidade de auto de infração que não indica corretamente todos os sujeitos passivos e que impõe a contribuinte responsabilidade que não é sua, ao fim e ao cabo, a embargante tenta rediscutir a questão da “ilegitimidade passiva”. No entanto, tal matéria foi exaustivamente apreciada no voto do acórdão embargado, mais especificamente no tópico denominado “Da alegação de impossibilidade de se cobrar o IOF da Recorrente – Preliminar de ilegitimidade passiva” (vide folhas 672 / 685).

O que se verifica da leitura do Acórdão embargado é que neste não houve qualquer omissão, como tenta fazer crer a embargante. Na verdade, há claramente discordância da embargante quanto aos critérios utilizados pelo Relator quanto à questão da legitimidade passiva. Ora, não cabem embargos de declaração para expressar discordância com relação aos fundamentos adotados pelo Relator para decidir o seu entendimento. De tal modo, os embargos não podem ser admitidos também em relação à esse item (iii).

A síntese da divergência apontada estaria no fato de que o acórdão recorrido entendeu que as instituições financeiras, responsáveis tributários por substituição, não deveriam ter sido arroladas posto que não atuaram em desconformidade com a norma tributária, ao passo que o acórdão paradigma 9303-011.707 entendeu ser nulo o lançamento que elegeu como contribuinte a pessoa que deveria ser vinculada como responsável solidária em detrimento da pessoa que realizou efetivamente o fato gerador da obrigação, assim aduzindo:

51. Veja-se com clareza a similitude entre a hipótese objeto dos presentes autos, em que houve lavratura de auto de infração contra contribuinte de fato, sem a inclusão do contribuinte de direito, para exigir tributo após a reforma de tutela antecipada, com a hipótese paradigma que o mesmo foi realizado.

52. Apesar de terem a mesma configuração fática, nos presentes autos entendeu-se que o lançamento estaria correto ao indicar contribuinte de fato como sujeito passivo, bem como ao não incluir, sequer como solidário, o contribuinte de direito, ao passo que no v. acórdão paradigma entendeu-se com clareza que o sujeito passivo seria o contribuinte de direito e que há necessidade de inclusão de ambos como solidários, sendo o contribuinte de fato o contribuinte que deveria figurar apenas como responsável subsidiário.

Aduz a Recorrente que, no presente caso, seria contribuinte de fato do IOF, enquanto as instituições financeiras, obrigadas pela retenção e recolhimento do IOF por substituição tributária, seriam as contribuintes de direito.

Na hipótese dos autos, como já mencionado anteriormente, trata-se da cobrança de IOF cujo fato gerador foi realizado pelo Recorrente, contudo, por força de lei, as instituições financeiras estavam obrigadas a realizar a retenção e recolhimento do tributo, na modalidade de “substituição tributária”. Contudo, se entendeu que tal responsabilidade fora afastada por força de medida judicial, o que justifica a sua não inclusão no polo passivo:

Observe que, no caso concreto sob julgamento, os responsáveis tributários, no caso, as instituições alienantes dos títulos e valores mobiliários, não atuaram em desacordo com a regra matriz de responsabilidade tributária. Com efeito, a relação jurídica destas com a Fazenda Nacional as obrigava a reter o IOF e proceder ao seu recolhimento aos cofres públicos. Contudo, em decorrência de conduta atribuível exclusivamente ao contribuinte do imposto, os responsáveis tributários foram impedidos, por decisão judicial no Mandado de Segurança (MS) nº 91.0115324-2, de reter/cobrar o montante da exação.

(...)

Os responsáveis tributários somente poderiam figurar no polo passivo da autuação caso tivessem dado causa ao descumprimento de sua obrigação de reter/cobrar do contribuinte o tributo ou, tendo sido feita a retenção/cobrança do IOF, o montante arrecadado não tivesse sido recolhido ao Tesouro Nacional. Sendo a causa do inadimplemento uma conduta realizada pelo contribuinte, que tem o ônus de suportar o encargo fiscal, não há como este se eximir da obrigação tributária.

Já no acórdão paradigma, tratando também da hipótese de tributo devido por substituição tributária, no caso, o IPI, envolveu Auto de Infração lavrado em face de operações de fabricação / distribuição de bebidas, com a cobrança apenas em face da distribuidora (contribuinte substituído) e seus sócios, mas não em face da fabricante de bebidas (contribuinte substituto).

Ocorre que o acórdão paradigma não analisou se a ausência do substituto tributário importaria na nulidade de toda a Autuação, mas apenas averiguou se tal vício, cancelado pelo acórdão então recorrido, teria natureza de erro formal ou material.

Veja-se o seguinte trecho do voto vencido:

Para análise do mérito, se faz necessária a delimitação do litígio. No presente caso, cinge-se a controvérsia em relação à seguinte matéria: “natureza do vício na identificação do sujeito passivo, no caso de solidariedade” e, se a nulidade do lançamento há que ser por vício formal ou material.

O Acórdão recorrido cancelou o lançamento por vício material porque reconheceu o autuado como parte ilegítima desta demanda e, como decorrência, julgou insubsistente a sujeição passiva na pessoa do sócio dessa pessoa jurídica.

A Fazenda Nacional entende que na hipótese em apreço, há erro na identificação do sujeito passivo, mas que, todavia, não pode ser considerado como de natureza material, pois se assim fosse estar-se-ia afirmando que o motivo (fato jurídico) nunca existiu. Insurge-se contra o fato de se ter decidido pela improcedência total da exigência, quando, no seu entender, deveria ter anulado o lançamento por vício formal.

Dessa premissa não divergiu o voto vencedor. naquela assentada o relator, vencido, entendeu que o vício cancelado pelo acórdão lá recorrido era de natureza formal, enquanto, a redatora vencedora, entendeu que seria material. Foi apenas essa a análise de mérito verificada no acórdão paradigma.

Logo, é imprestável o paradigma para a reforma pretendida pelo ora Recorrente. Seria inócuo, no presente caso, deliberar sobre a natureza de eventual vício – se material ou formal –, assim como feito no acórdão paradigma, sem antes se cancelar a própria ocorrência do vício, afastada na hipótese dos autos. O acórdão paradigma não cancelou a existência do vício, não foi provocado a isso, apenas analisou tal natureza a partir do vício, naquela situação, já incontroverso.

Não se trata, portanto, de uma mesma norma jurídica enfrentada pelos acórdãos confrontados.

II. Conclusão

Pelo exposto, voto por NÃO CONHECER do Recurso Especial do Contribuinte

Assinado Digitalmente

ACÓRDÃO 9303-016.525 – CSRF/3ª TURMA

PROCESSO 19740.000079/2004-75

Tatiana Josefovicz Belisário

DOCUMENTO VALIDADO