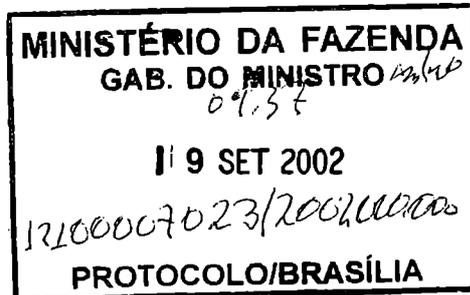
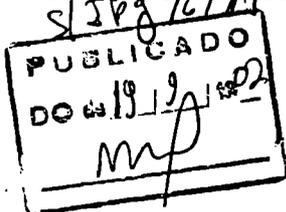




MINISTÉRIO DA FAZENDA
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
COORDENAÇÃO-GERAL DE ASSUNTOS TRIBUTÁRIOS



PARECER

PGFN/CAT/Nº 2998

Responsabilidade tributária em casos de tributação definitiva na fonte. Quando as rendas forem tributadas sob o regime de exclusividade de fonte, e esta estiver impedida de fazer a retenção por decisão judicial, a responsabilidade tributária desta não afasta a do contribuinte pelo pagamento do crédito tributário.

I

O Coordenador-Geral de Assuntos Tributários desta Procuradoria-Geral determinou a elaboração de parecer, para esclarecer a quem cabe a responsabilidade tributária pelo recolhimento do Imposto de Renda, nas hipóteses de tributação exclusiva na fonte, quando houver decisão judicial impeditiva da retenção pela fonte pagadora.

2. O esclarecimento se faz necessário em face da jurisprudência administrativa dominante nos Conselhos de Contribuintes no sentido de que a responsabilidade seria unicamente da fonte, excluindo-se a do contribuinte, mesmo quando aquela estiver impedida de exercer sua obrigação por decisão judicial, já que, segundo os julgados dos referidos Colegiados, o contribuinte seria parte ilegítima para ser autuado pelo Fisco, sendo nulo de pleno direito o auto de infração que lhe atribuir a responsabilidade pelo pagamento do tributo não retido.

100
100
100

100
100
100

()

()



3. A consequência prática dessa interpretação escatológica seria a impossibilidade de recebimento do crédito tributário, eis que, por um lado, a fonte não poderia retê-lo e repassá-lo por conta de uma decisão judicial, bem como, por outro, a autuação do contribuinte não sobreviveria em face da jurisprudência administrativa dominante nos Conselhos de Contribuintes.

4. Ou seja, o crédito tributário, mesmo que devidamente **lançado**, **existente** e **exigível**, não poderia ser cobrado pelo Estado, nem da fonte, pois que está sob a égide de uma decisão judicial, nem do contribuinte, como propugna, equivocadamente, a jurisprudência administrativa. Daí exsurge a preocupação desta Coordenação-Geral de Assuntos Tributários: afastar essa interpretação absurda, que tem criado dificuldades para o Fisco, ao impedir que o crédito tributário, devidamente lançado, certo e exigível, efetivamente ingresse no Tesouro Federal.

II

5. Antes, entretanto, de ferir a questão de fundo, é fundamental demonstrarmos a possibilidade jurídica de a PGFN exercer atividade de consultoria jurídica no âmbito do Ministério da Fazenda. Tal possibilidade assenta-se na Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993. Com efeito, assim rezam os artigos 13 e 42 da L.C. nº 73, de 1993:

*“Art. 13. A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional desempenha as atividades de **consultoria e assessoramento jurídicos** no âmbito do Ministério da Fazenda e seus **órgãos autônomos** e entes tutelados.*

.....

*Art. 42. Os pareceres das **Consultorias Jurídicas, aprovados pelo Ministro de Estado, pelo Secretário-Geral e pelos titulares das demais Secretarias da Presidência da República ou pelo Chefe do Estado-Maior das Forças Armadas, obrigam**, também, os*

1000

1000

()



1000



respectivos órgãos autônomos e entidades vinculadas." (destacou-se).

7. Como se pode perfeitamente notar, a PGFN é o órgão de assessoramento jurídico no âmbito do Ministério da Fazenda, sendo seus pareceres, quando aprovados pelo respectivo Ministro de Estado, vinculantes para todos os órgãos administrativos subalternos.

8. Por outro lado, a chamada Lei de Reforma Administrativa (Decreto-Lei nº 200, de 1967) permite ao Ministro de Estado da Fazenda o poder de supervisionar e controlar as decisões dos órgãos que lhe são subordinados. Com efeito, assim está vazada a dicção dos mencionados dispositivos (os destaques não constam do original):

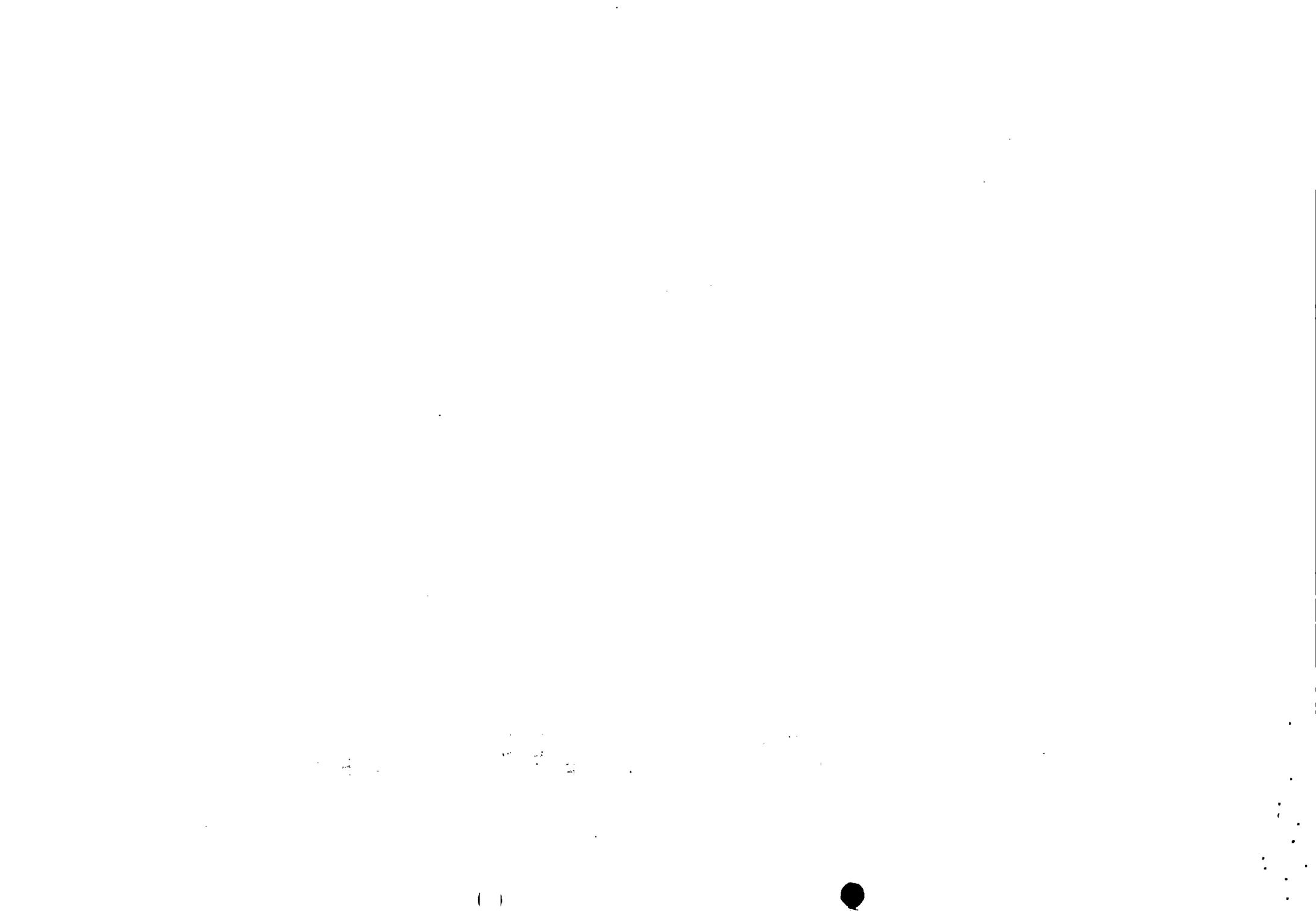
"Art. 19. Todo e qualquer órgão da Administração Federal, direta ou indireta, está sujeito à supervisão do Ministro de Estado competente, excetuados unicamente os órgãos mencionados no art. 32, que estão submetidos à supervisão direta do Presidente da República.

Art. 20. O Ministro de Estado é responsável, perante o Presidente da República, pela supervisão dos órgãos da Administração Federal enquadrados em sua área de competência.

Parágrafo único. A supervisão ministerial exercer-se-á através da orientação, coordenação e controle das atividades dos órgãos subordinados ou vinculados ao Ministério, nos termos desta lei."

9. Pela simples leitura desses dispositivos da lei da reforma administrativa, bem já se pode entrever a perfeita utilização do controle de legalidade a ser feito, pelo Ministro da Fazenda.

10. Aliás, nesse mesmo diapasão está caminhando o Egrégio Superior Tribunal de Justiça, que vem confirmando a possibilidade jurídica da supervisão ministerial. Com efeito, recentemente, em *Writ* impetrado contra decisão administrativa do Ministro da Fazenda, aquela Corte





Superior atestou a plena plausibilidade jurídica do Ministro da Fazenda supervisionar os seus órgãos subordinados (Mandado de Segurança n. 6.737/DF, Proc. Orig. n. 1999/0119412-1, Relatora Min. Laurita Vaz). Nesse julgado, restou assentado que:

“Conforme é de sabença, o recurso hierárquico é consectário da gradação hierárquica em que se estrutura a administração pública e se compatibiliza com o controle hierárquico consagrado como uma dos cânones da reforma administrativa federal (Dec. Lei n. 200/67, art. 6º, V, e art. 13).”

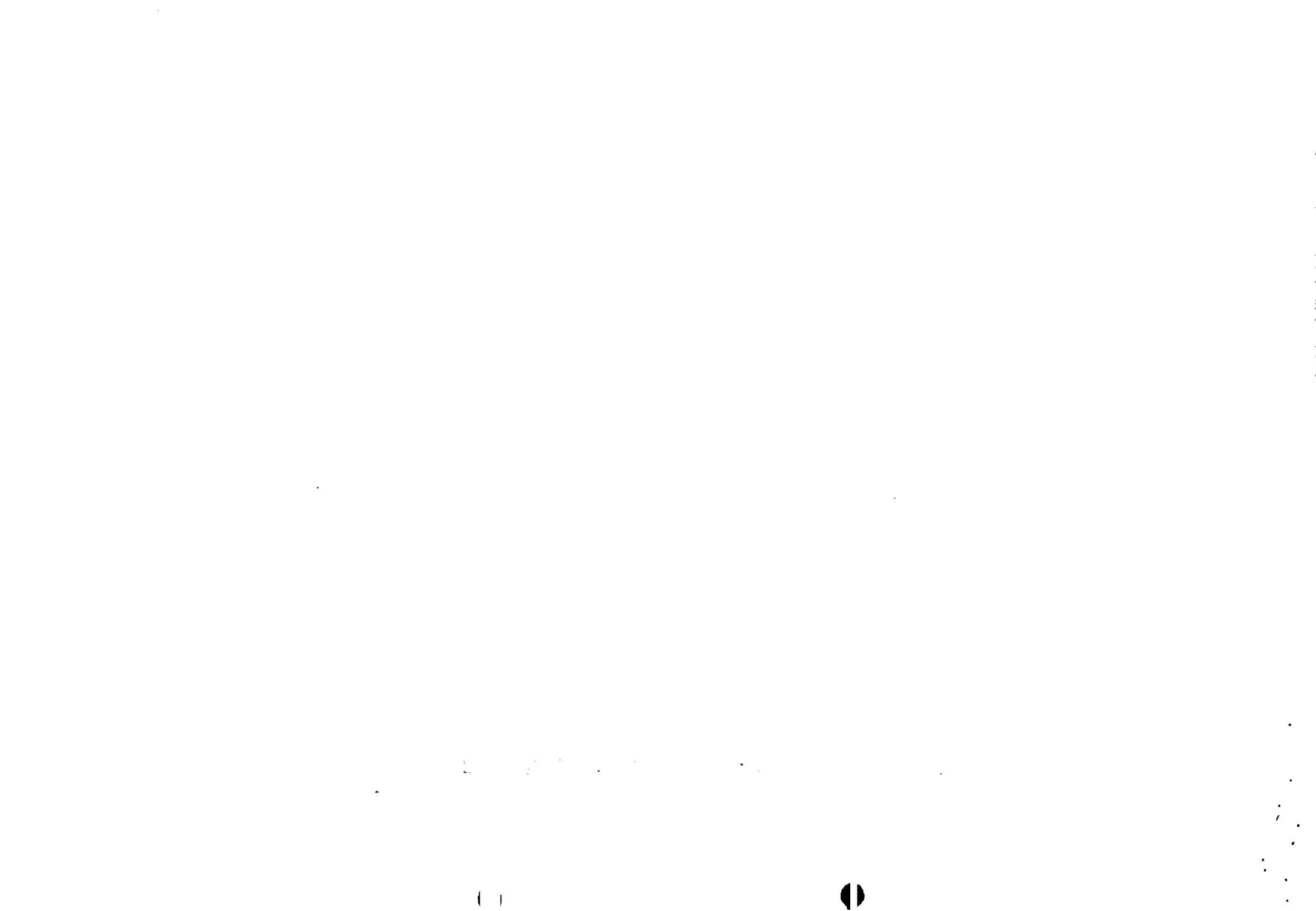
11. Em outra linha de palavras: é perfeitamente possível ao órgão de assessoramento e consultoria jurídica deste Ministério, elaborar parecer que sirva de fundamento jurídico para que o Ministro da Fazenda, no exercício do seu poder hierárquico, exerça o controle administrativo sobre quaisquer órgãos subordinados ou vinculados à Pasta.

12. **Enfim, o parecer da PGFN, aprovado pelo Ministro da Fazenda, fixa a interpretação jurídica no âmbito no Ministério, e deve ser uniformemente seguido pelos órgãos e entidades autônomos e entes vinculados** (L.C. nº 73, art. 13). Este, portanto, é objetivo precípua do presente trabalho.

III

13. O ponto basilar da questão submetida a exame é: quando a tributação for definitiva na fonte, e esta estiver impedida de reter e recolher o tributo por causa de uma decisão judicial, a quem cabe recolher o tributo? À própria fonte, ao contribuinte ou a ambos?

14. Essa questão torna-se ainda mais instigante quando a fonte não recolhe, não por vontade própria, mas, sim, por determinação do próprio





Estado, que se manifestou por intermédio do Poder Judiciário. Assim, têm-se, em princípio, conflito entre o **Estado-fisco**, que quer receber o crédito tributário, e o **Estado-juiz**, que impede a fonte pagadora de cumprir sua obrigação, qual seja, a de reter e repassar o tributo.

15. O Código Tributário Nacional, em seu art. 121 assim dispõe:

"Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo Único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua respectivo fato gerador;

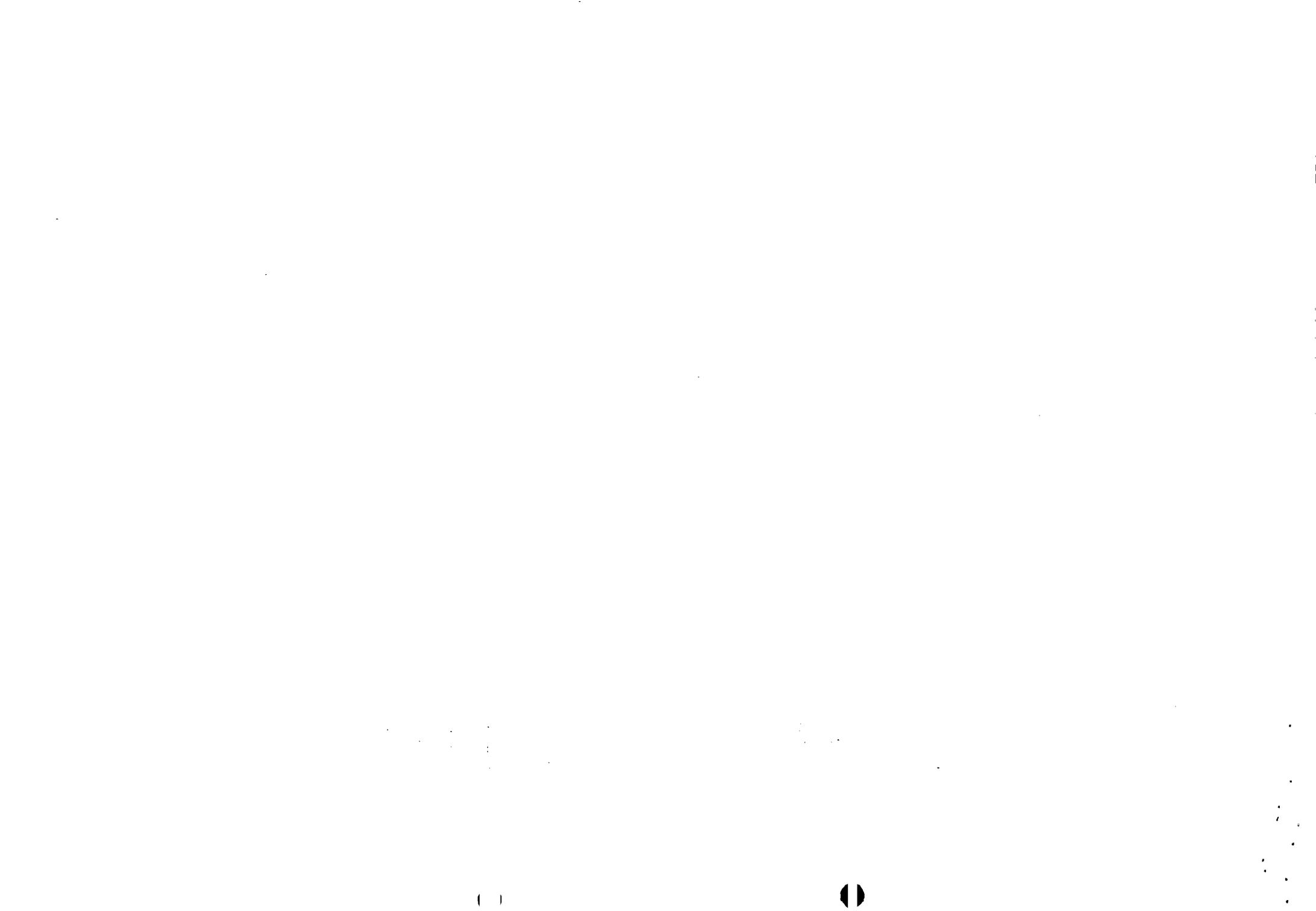
II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei." (destacou-se).

15. O responsável, portanto, mesmo sem revestir a condição de contribuinte, constitui-se em sujeito passivo, nos casos em que a lei expressamente previr. Isto ocorre, também, nas hipóteses sujeitas à tributação na fonte.

16. Diz o art. 45 do CTN:

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

Parágrafo único. A lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam." (grifo nosso)





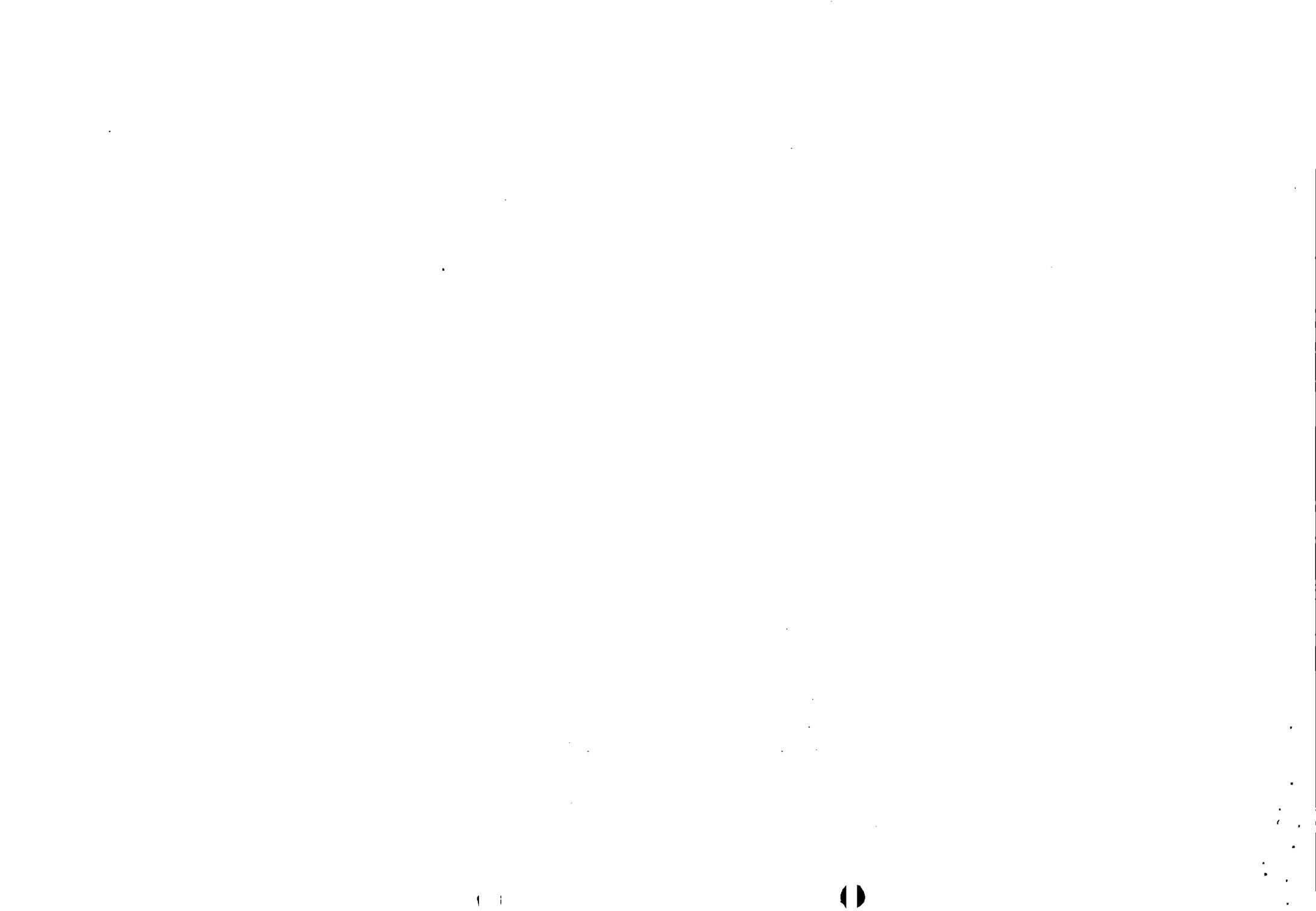
17. Com efeito, o contribuinte do imposto de renda é o beneficiário da renda ou dos proventos que lei sujeitar à tributação. Todavia, a lei pode atribuir a condição de sujeito passivo (responsável) a quem não reveste a condição de contribuinte e o parágrafo único do art. 45 do CTN confirma a possibilidade de se atribuir à fonte pagadora, a condição de responsável pelo respectivo imposto.

18. Essa regra está reproduzida no regulamento do imposto de renda (Decreto n. 3.000, de 26 de março de 1999), que prevê a submissão de determinadas rendas ao regime de exclusividade da fonte.

19. Assim, resta comprovada a possibilidade de a fonte pagadora figurar como responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam. Mas, **quando a fonte fica impedida de reter e recolher o tributo por uma decisão judicial**, sempre sobrarão ao Estado a possibilidade de autuar o contribuinte.

20. Do contrário, criar-se-ia a absurda situação de um órgão do Estado (o Fisco) desafiar um outro órgão do Estado (o Poder Judiciário). Assim, quando a fonte ficar impedida por decisão judicial, é evidente que o Fisco não pode autuá-la; todavia, é evidente também que o Estado não pode ficar sem receber um crédito fiscal líquido e certo. Nesse caso, o que fazer? A resposta já parece ser intuitiva: autuar o contribuinte.

21. Nem se diga que, na hipótese de decisão judicial impeditiva da retenção na fonte, seria necessária disposição expressa de lei para autuar o contribuinte. Em absoluto. Tornar a fonte responsável pelo tributo, por uma questão de otimização da arrecadação tributária, não tem o condão de afastar o princípio básico do direito tributário estampado no art. 121 do CTN





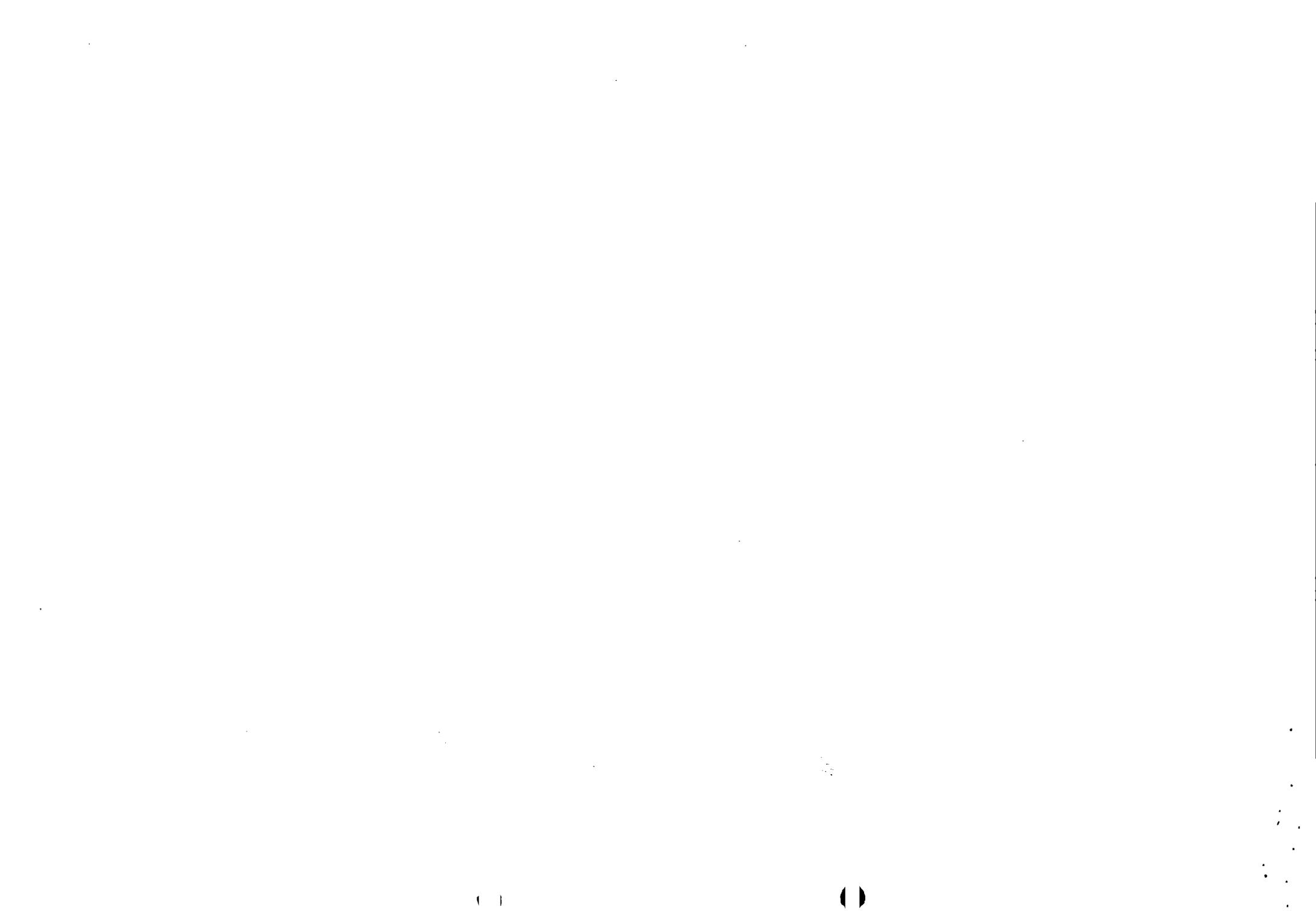
de que sujeito passivo da obrigação tributária, **por excelência**, é quem pratica o fato gerador; portanto, na impossibilidade legal de se autuar o responsável, a fonte, que se autue o contribuinte.

22. Com efeito, sustentar tese contrária é ferir de morte os princípios da moralidade e da razoabilidade que devem pautar a ação pública. Ora, não é razoável o Estado exigir o cumprimento de uma obrigação que o próprio Estado proibiu fosse cumprida. Não se pode olvidar que, para a parte (no caso, a fonte pagadora), a decisão judicial tem força de lei, portanto, afastou, para o caso concreto, ainda que temporariamente, a eficácia da lei que impõe a obrigação. Destarte, seria irracional a sanção estatal que impusesse ônus pelo cumprimento da decisão judicial.

23. 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.

IV

24. 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.





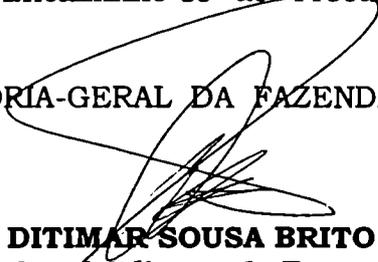
Este é o parecer que submetemos à consideração superior.

COORDENAÇÃO-GERAL DE ASSUNTOS TRIBUTÁRIOS, em 18 de setembro de 2002.


MANOEL FELIPE RÊGO BRANDÃO
Coordenador-Geral de Assuntos Tributários

De acordo. Encaminhe-se ao Procurador-Geral da Fazenda Nacional.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, em 18 de setembro de 2002.

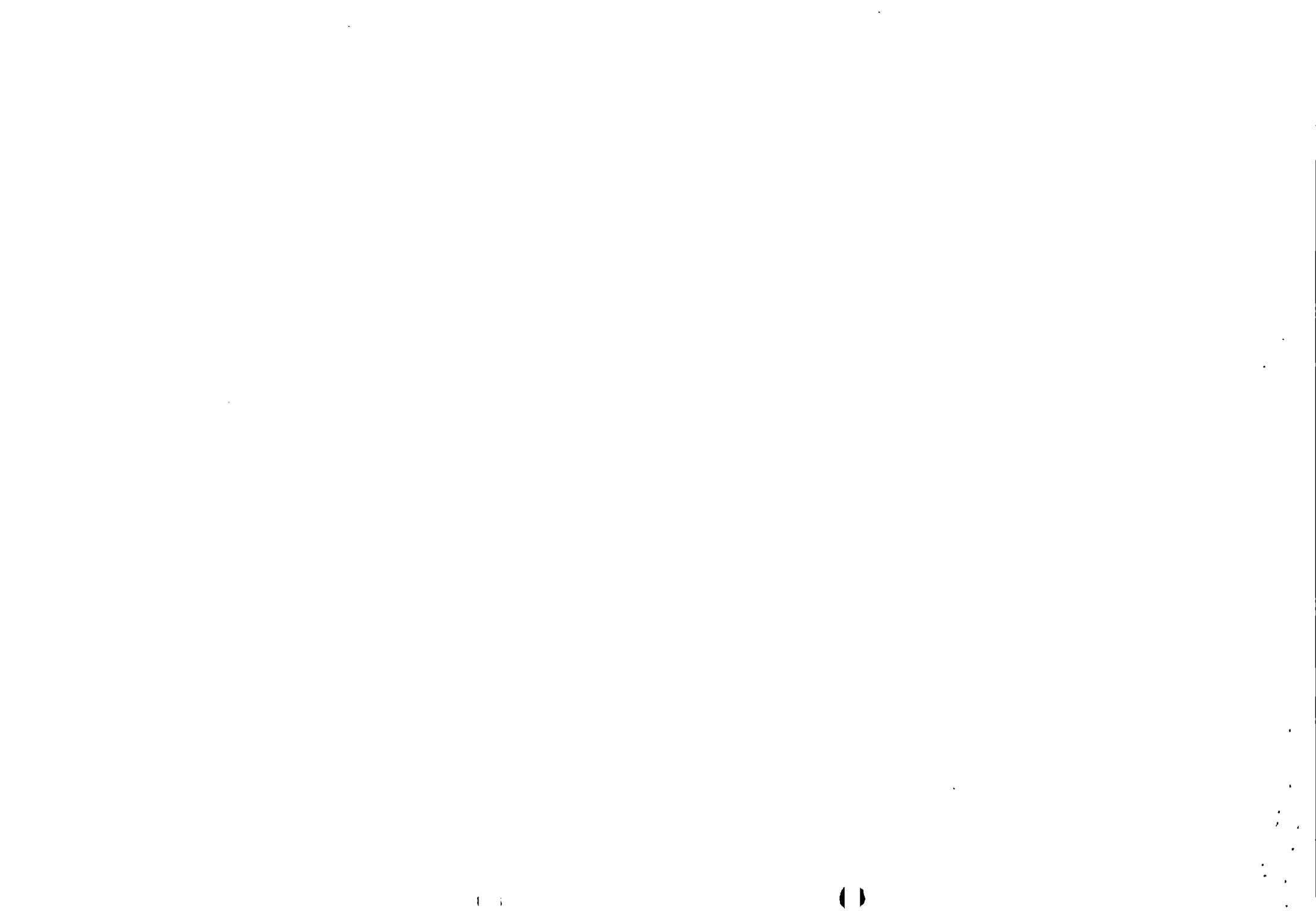

DITIMAR SOUSA BRITO
Procurador-Geral Adjunto da Fazenda Nacional

Aprovo. Submeta-se à consideração superior do Excelentíssimo Senhor Ministro de Estado da Fazenda, sugerindo-se a aprovação do presente Parecer.

Após a aprovação do Senhor Ministro, encaminhe-se cópias às unidades da PGFN e à Secretaria da Receita Federal.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, em 18 de setembro de 2002.


ALMIR MARTINS BASTOS
Procurador-Geral da Fazenda Nacional



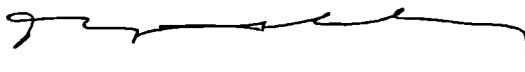
DESPACHO DO MINISTRO DE ESTADO DA FAZENDA

Assunto: Responsabilidade tributária em casos de tributação definitiva na fonte. Quando as rendas forem tributadas sob o regime de exclusividade de fonte, e esta estiver impedida de fazer a retenção por decisão judicial, a responsabilidade tributária desta não afasta a do contribuinte pelo pagamento do crédito tributário.

Despacho : Aprovo o Parecer PGFN/CAT/Nº 2998, da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, cuja conclusão foi no sentido de 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.

Encaminhe-se cópia do referido Parecer às Unidades da PGFN e à Secretaria da Receita Federal.

Brasília, em 18 de setembro de 2002.



PEDRO SAMPAIO MALAN
Ministro de Estado da Fazenda





Processo administrativo n.º: 16327.001343/99-80

Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes

Recorrente: União (Fazenda Nacional)

Recorrido: CCF Fundo de Pensão MontrealBank/FPM

DESPACHO:

O MINISTRO DE ESTADO DA FAZENDA, tendo em vista **RECURSO HIERÁRQUICO** interposto por **Procurador da Fazenda Nacional**, com fulcro nos artigos 19 e 20 do Decreto-Lei n.º 200, de 25 de fevereiro de 1967, nos autos do processo administrativo em epígrafe, requerendo que seja **anulado** o respectivo acórdão para manter a decisão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de São Paulo-SP, com o prosseguimento da cobrança do crédito tributário, **DECIDE** conhecer do recurso e determinar à Secretaria da Receita Federal que proceda à intimação do contribuinte, no endereço constante do processo, fornecendo cópia do presente recurso hierárquico, para, querendo, apresentar contra-razões, **no prazo de quinze dias**.

Brasília, 16 de setembro de 2002



PEDRO SAMPAIO MALAN

Ministro de Estado da Fazenda



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
COORDENAÇÃO-GERAL DE ASSUNTOS TRIBUTÁRIOS
PROCURADORIA DA FAZENDA NACIONAL JUNTO AO CONSELHO DE
CONTRIBUINTES**

EXCELENTÍSSIMO SENHOR MINISTRO DE ESTADO DA FAZENDA

REFERÊNCIA: AÇÃO FISCAL N. 16327.001343/99-80

RECORRENTE: UNIÃO (FAZENDA NACIONAL)

RECORRIDA: CCF FUNDO DE PENSÃO

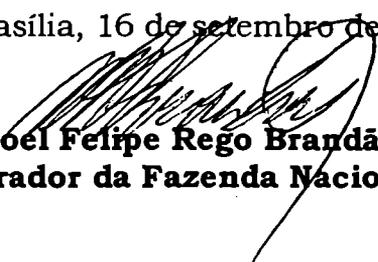
A FAZENDA NACIONAL, por seu procurador infra assinado, com fulcro nos arts. 19 e 20 do Decreto-lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967, vem, perante Vossa Excelência interpor

R E C U R S O H I E R Á R Q U I C O

contra o v. Acórdão n. 104-18.373, de fls. 616 e segts, da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuinte, requerendo seu regular processamento.

P. Deferimento

Brasília, 16 de setembro de 2002


Manoel Felipe Rego Brandão
Procurador da Fazenda Nacional



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
COORDENAÇÃO-GERAL DE ASSUNTOS TRIBUTÁRIOS
PROCURADORIA DA FAZENDA NACIONAL JUNTO AO CONSELHO DE
CONTRIBUENTES**

RAZÕES RECURSAIS

EXELENTEÍSSIMO SENHOR MINISTRO DE ESTADO:

I – BREVE RELATO

Cuidam os presentes autos de ação fiscal iniciada por auto de infração no qual foi imputado ao contribuinte suso nominado — CCF Fundo de Pensão, sucessor do Fundo de Pensão MontrealBank/FPM — omissão de rendimentos decorrentes de ganhos financeiros com aplicações em títulos de renda fixa, fundos de investimentos, debêntures e dividendos recebidos, por falta de recolhimento do Imposto de Renda na fonte.

2. Discordando de tal Auto de Infração, o contribuinte o impugnou, alegando, basicamente, que, por ser uma entidade fechada de previdência privada, por não distribuir qualquer parcela de seu patrimônio ou rendas, a qualquer título, a seus sócios e/ou associados, bem como por manter seus recursos aplicados no Brasil e na consecução dos seus objetivos sociais, é entidade constitucionalmente **imune**.

3. A DRJ/SP manteve integralmente o crédito tributário lançado por meio do mencionado Auto, vez que o Eg. Supremo Tribuna Federal



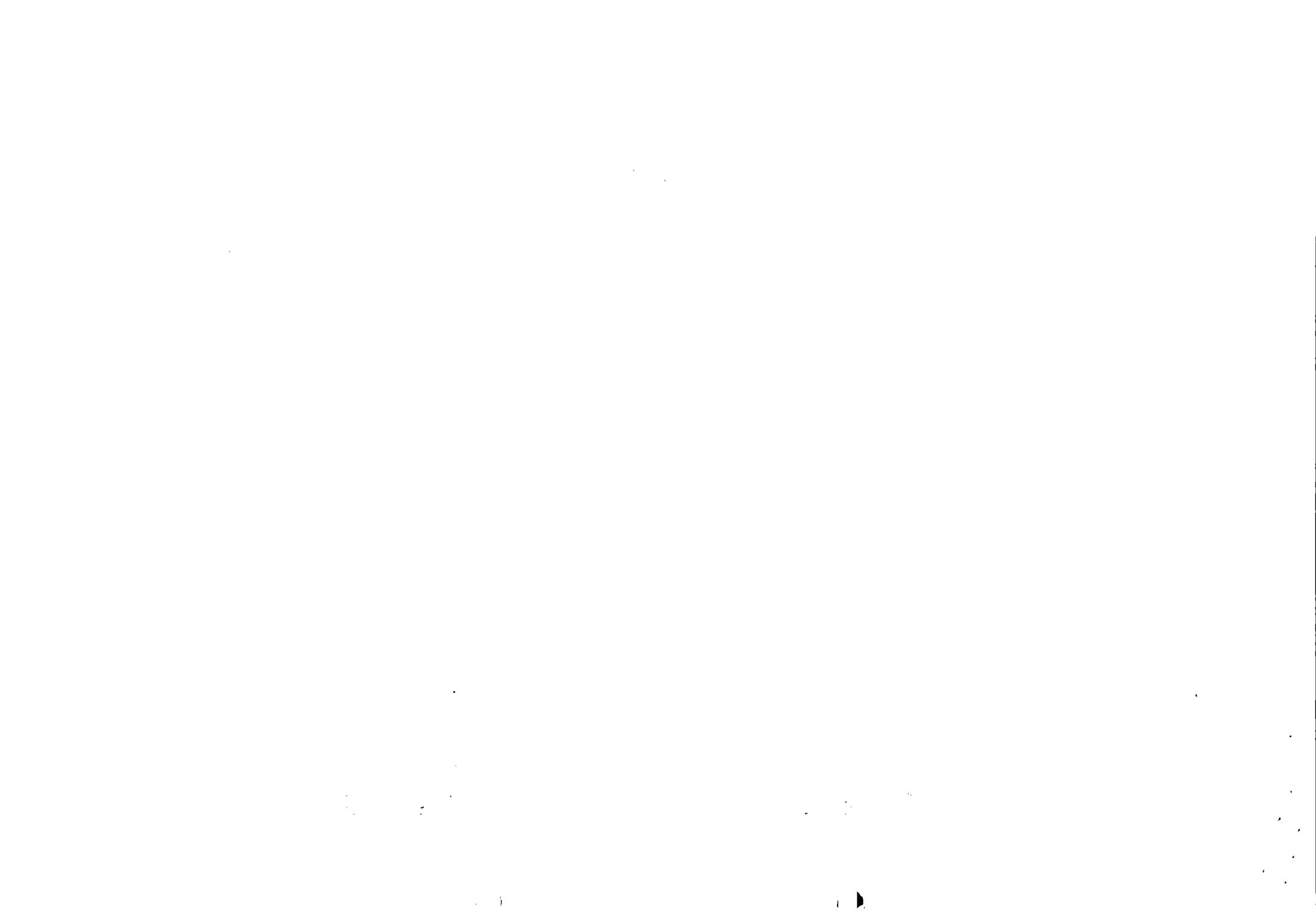
MINISTÉRIO DA FAZENDA
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
COORDENAÇÃO-GERAL DE ASSUNTOS TRIBUTÁRIOS
PROCURADORIA DA FAZENDA NACIONAL JUNTO AO CONSELHO DE
CONTRIBUINTES

possuía precedentes no sentido contrário da tese defendida pela Recorrida, vale dizer, que as entidades fechadas de previdência privada não são entidades de assistência social e, pois, que não são entidades imunes, sendo perfeitamente lícita a tributação dos rendimentos decorrentes das aplicações financeiras efetuadas por essas entidades.

4. Evidentemente, com tal decisão, a Recorrida não concordou e aviou o recurso voluntário à Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, que, ao analisar o feito, proferiu o Acórdão nº 104-18.373, anulando aquele Auto e, portanto, liberando a Recorrida do pagamento do crédito tributário. Assevera a ementa desse aresto que “A indicação indevida do sujeito passivo na obrigação tributária torna ineficaz o auto de infração e, conseqüentemente, insustentável a exigência do crédito tributário nele formalizado” (fls. 616).

5. Tal decisão foi proferida por **unanimidade** e, sendo assim, a Fazenda Nacional só poderia recorrer para a Câmara Superior de Recursos Fiscais em caso de divergência com outra Câmara ou mesmo com a Câmara Superior. Todavia, por tal divergência não existir, a Fazenda Nacional não recorreu, razão pela qual nada mais há para fazer no âmbito dos Conselhos de Contribuintes.

6. Eis a razão pela qual a Fazenda Nacional endereça a Vossa Excelência este recurso, de modo que, não lhe restando mais nada a fazer no âmbito dos Conselhos de Contribuintes, possa Vossa Excelência reformar o referido acórdão, pelas razões que, a seguir, passará a demonstrar.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
COORDENAÇÃO-GERAL DE ASSUNTOS TRIBUTÁRIOS
PROCURADORIA DA FAZENDA NACIONAL JUNTO AO CONSELHO DE
CONTRIBUENTES**

**II — DO CABIMENTO DO PRESENTE
RECURSO HIERÁRQUICO**

7. O presente recurso tem supedâneo nas letras do art. 19 c/c art. 20, ambos do Decreto-lei n. 200/67, que confere ao Ministro de Estado da Fazenda o poder de supervisionar e controlar as decisões dos órgãos que lhe são subordinados. Com efeito, assim está vazada a dicção dos mencionados dispositivos, com destaques dados pela Fazenda Nacional:

“Art. 19. **Todo e qualquer** órgão da Administração Federal, direta ou indireta, está sujeito **à supervisão** do Ministro de Estado competente, excetuados **unicamente** os órgãos mencionados no art. 32, que estão submetidos à supervisão direta do Presidente da República.

Art. 20. O Ministro de Estado **é responsável**, perante o Presidente da República, pela **supervisão** dos órgãos da Administração Federal enquadrados em sua **área de competência**.

Parágrafo único. A supervisão ministerial exercer-se-á através da orientação, coordenação e controle das atividades dos órgãos subordinados ou vinculados ao Ministério, nos termos desta lei.”

8. Pela simples leitura desses dispositivos da lei de reforma administrativa, Vossa Excelência bem já pode entrever a perfeita utilização deste Recurso pela Fazenda Nacional, eis que, primeiro, os Conselhos de Contribuintes são órgãos pertencentes à Administração Federal direta, mais precisamente, pertencentes à estrutura do Ministério da Fazenda, razão pela qual estão os mesmos submetidos à **supervisão** ministerial.

9. Em segunda linha de consideração, os Conselhos de Contribuintes não estão incluídos entre aqueles órgãos que, pela citada norma administrativa, estão diretamente submetidos à direta supervisão



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
COORDENAÇÃO-GERAL DE ASSUNTOS TRIBUTÁRIOS
PROCURADORIA DA FAZENDA NACIONAL JUNTO AO CONSELHO DE
CONTRIBUENTES**

do Presidente da República, razão pela qual incide a regra geral de que os Conselhos de Contribuintes submetem-se à ingerência do Ministro de Estado competente, no caso, ao Ministro da Fazenda.

10. Assim, este recurso torna-se perfeitamente cabível, seja porque os Conselhos de Contribuintes são órgãos federais pertencentes à estrutura desse Ministério, seja porque não estão entre aqueles submetidos exclusivamente ao Presidente da República.

11. Nesse mesmo diapasão caminha o Egrégio Superior Tribunal de Justiça, que vem confirmando a possibilidade da supervisão ministerial poder ser feita através de recursos da espécie destes autos. Com efeito, recentemente, em *Writ* impetrado contra decisão administrativa de Sua Excelência anulando acórdão dos Conselhos de Contribuintes, assim se portou o Eg. Superior Tribunal de Justiça:

“MANDADO DE SEGURANÇA. RECURSO ADMINISTRATIVO. EXIGÊNCIA DE DEPÓSITO. PODER DE SUPERVISÃO DO MINISTRO DE ESTADO AOS ÓRGÃOS A ELE SUBORDINADOS. REVOGAÇÃO DE ATO ADMINISTRATIVO ANULÁVEL. APLICAÇÃO DA SÚMULA N. 473 DO STF. INOBSERVÂNCIA DOS PRINCÍPIOS DA AMPLA DEFESA E DO CONTRADITÓRIO. ILEGALIDADE. CONCESSÃO DA SEGURANÇA. PRECEDENTES DO STJ.

I — É legal a exigência, na interposição do recurso administrativo, da prova do depósito da multa, como condição para o seu recebimento.

II — Todo e qualquer órgão da Administração Federal, direta ou indireta, **está sujeito à supervisão do Ministro de Estado competente**, cabendo-lhe também conhecer de recursos providos de órgãos subordinados ou de entidades vinculadas ao seu ministério, com base **na hierarquia ou na supervisão ministerial**.

III — A administração pode anular seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornam ilegais, porque

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
COORDENAÇÃO-GERAL DE ASSUNTOS TRIBUTÁRIOS
PROCURADORIA DA FAZENDA NACIONAL JUNTO AO CONSELHO DE
CONTRIBUENTES

deles não se originam direitos (Súmula n. 473 do STF). Todavia, esse poder não é absoluto, porquanto deve respeitar as garantias constitucionais da ampla defesa e do contraditório.

IV — Precedentes do STJ.

V — Segurança concedida.”(Mandado de Segurança n. 6.737/DF, Proc. Orig. n. 1999/0119412-1, Relatora Min. Laurita Vaz).

12. Como se pode perfeitamente notar, a Segurança foi concedida por motivos diversos de uma eventual impossibilidade jurídica da interposição de recurso hierárquico, posto que a mencionada concessão se baseou na falta de contraditório. Tanto que, na declaração de voto do e. Ministro LUIZ FUX, acompanhando a Relatora, é dito que “Conforme é de sabeiça, o recurso hierárquico é consectário da gradação hierárquica em que se estrutura a administração pública e se compatibiliza com o controle hierárquico consagrado como um dos cânones da reforma administrativa federal”.

13. Portanto, está fora de qualquer dúvida de que o superior hierárquico, desde que respeitados o contraditório e a ampla defesa, pode perfeitamente rever as decisões administrativas dos órgãos subalternos.

14. Por outro lado, também importa salientar que este Recurso é plenamente tempestivo, uma vez que o seu prazo é de cinco anos, isto é, para o exercício da supervisão ministerial dispõe o Ministro de Estado competente do prazo de **cinco anos**. Com efeito, no voto condutor do acórdão supra transcrito, a sua e. Mininistra Relatora diz que “A referida norma legal estabelece que o direito da Administração de anular atos administrativos de que decorram direitos favoráveis aos administrados, decai em cinco anos a partir da data em que foram praticados”.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
COORDENAÇÃO-GERAL DE ASSUNTOS TRIBUTÁRIOS
PROCURADORIA DA FAZENDA NACIONAL JUNTO AO CONSELHO DE
CONTRIBUENTES**

15. Dessa forma, ainda não decorreu o prazo para o cancelamento do r. acórdão proferido pela Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, pois tal acórdão foi formalizado apenas em **09/11/2001**, resultando daí a total tempestividade deste Recurso.

**III — MATÉRIA DE FUNDO. DAS RAZÕES
PARA A ANULAÇÃO DO ACÓRDÃO EXARADO PELA
QUARTA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUENTES**

13. O ponto basilar da questão submetida a exame é: quando a tributação for definitiva na fonte, e esta estiver impedida de reter e recolher o tributo por causa de uma decisão judicial, a quem cabe recolher o tributo? À própria fonte, ao contribuinte ou a ambos?

14. Essa questão torna-se ainda mais instigante quando a fonte não recolhe, não por vontade própria, mas, sim, por determinação do próprio Estado, que se manifestou por intermédio do Poder Judiciário. Assim, têm-se, em princípio, conflito entre o **Estado-fisco**, que quer receber o crédito tributário, e o **Estado-juiz**, que impede a fonte pagadora de cumprir sua obrigação, qual seja, a de reter e repassar o tributo.

15. O Código Tributário Nacional, em seu art. 121 assim dispõe:

“Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
COORDENAÇÃO-GERAL DE ASSUNTOS TRIBUTÁRIOS
PROCURADORIA DA FAZENDA NACIONAL JUNTO AO CONSELHO DE
CONTRIBUINTE**

Parágrafo Único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I – contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua respectivo fato gerador;

II – responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.” (destacou-se).

15. O responsável, portanto, mesmo sem revestir a condição de contribuinte, constitui-se em sujeito passivo, nos casos em que a lei expressamente previr. Isto ocorre, também, nas hipóteses sujeitas à tributação na fonte.

16. Diz o art. 45 do CTN:

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

Parágrafo único. A lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam.” (grifo nosso)

17. Com efeito, o contribuinte do imposto de renda é o beneficiário da renda ou dos proventos que lei sujeitar à tributação. Todavia, a lei pode atribuir a condição de sujeito passivo (responsável) a quem não reveste a condição de contribuinte e o parágrafo único do art. 45 do CTN confirma a possibilidade de se atribuir à fonte pagadora, a condição de responsável pelo respectivo imposto.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
COORDENAÇÃO-GERAL DE ASSUNTOS TRIBUTÁRIOS
PROCURADORIA DA FAZENDA NACIONAL JUNTO AO CONSELHO DE
CONTRIBUINTES

18. Essa regra está reproduzida no regulamento do imposto de renda (Decreto n. 3.000, de 26 de março de 1999), que prevê a submissão de determinadas rendas ao regime de exclusividade da fonte.

19. Assim, resta comprovada a possibilidade de a fonte pagadora figurar como responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam. Mas, **quando a fonte fica impedida de reter e recolher o tributo por uma decisão judicial**, sempre sobrarão ao Estado a possibilidade de autuar o contribuinte.

20. Do contrário, criar-se-ia a absurda situação de um órgão do Estado (o Fisco) desafiar um outro órgão do Estado (o Poder Judiciário). Assim, quando a fonte ficar impedida por decisão judicial, é evidente que o Fisco não pode autuar-la; todavia, é evidente também que o Estado não pode ficar sem receber um crédito fiscal líquido e certo. Nesse caso, o que fazer? A resposta já parece ser intuitiva: autuar o contribuinte.

21. Nem se diga que, na hipótese de decisão judicial impeditiva da retenção na fonte, seria necessária disposição expressa de lei para autuar o contribuinte. Em absoluto. Tornar a fonte responsável pelo tributo, por uma questão de otimização da arrecadação tributária, não tem o condão de afastar o princípio básico do direito tributário estampado no art. 121 do CTN de que sujeito passivo da obrigação tributária, **por excelência**, é quem pratica o fato gerador; portanto, na impossibilidade legal de se autuar o responsável, a fonte, que se autue o contribuinte.

22. Com efeito, sustentar tese contrária é ferir de morte os princípios da moralidade e da razoabilidade que devem pautar a ação

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
COORDENAÇÃO-GERAL DE ASSUNTOS TRIBUTÁRIOS
PROCURADORIA DA FAZENDA NACIONAL JUNTO AO CONSELHO DE
CONTRIBUINTES

pública. Ora, não é razoável o Estado exigir o cumprimento de uma obrigação que o próprio Estado proibiu fosse cumprida. Não se pode olvidar que, para a parte (no caso, a fone pagadora), a decisão judicial tem força de lei, portanto, afastou, para o caso concreto, ainda que temporariamente, a eficácia da lei que impõe a obrigação. Destarte, seria irracional a sanção estatal que impusesse ônus pelo cumprimento da decisão judicial.

23. 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.

IV — CONCLUSÃO

Face ao exposto, **REQUER a INTIMAÇÃO** da Recorrida para, querendo, apresentar contra-razões a este recurso hierárquico, no prazo de quinze dias, analogamente ao prazo para apresentação de contra-razões ao recurso especial dirigido à Câmara Superior de Recursos Fiscais, de acordo com o art. 8º do Regimento Interno da CSRF, aprovado pela Portaria MF nº 55, de 16 de março de 1998.



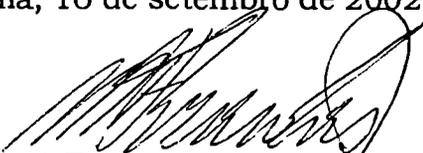
**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
COORDENAÇÃO-GERAL DE ASSUNTOS TRIBUTÁRIOS
PROCURADORIA DA FAZENDA NACIONAL JUNTO AO CONSELHO DE
CONTRIBUINTES**

REQUER, por fim, a Fazenda Nacional, que Vossa Excelência **conheça** deste recurso e lhe dê provimento para **anular** o r. acórdão da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, mantendo, integralmente, r. decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento de São Paulo-SP, determinado, assim, o prosseguimento da cobrança ao recorrido dos valores objeto do lançamento,

N. Termos

P. Deferimento

Brasília, 16 de setembro de 2002



Manoel Felipe Rego Brandão
Procurador da Fazenda Nacional



DESPACHO DO MINISTRO DE ESTADO DA FAZENDA

Assunto: Responsabilidade tributária em casos de tributação definitiva na fonte. Quando as rendas forem tributadas sob o regime de exclusividade de fonte, e esta estiver impedida de fazer a retenção por decisão judicial, a responsabilidade tributária desta não afasta a do contribuinte pelo pagamento do crédito tributário.

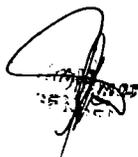
Despacho : Aprovo o Parecer PGFN/CAT/Nº 2998, da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, cuja conclusão foi no sentido de que havendo decisão judicial impeditiva da retenção do tributo pela fonte pagadora, mesmo se tratando de tributação definitiva, a Administração Tributária pode e deve atuar o contribuinte, não só porque tal procedimento encontra fulcro na legalidade tributária nacional, como, também, porque se conforma plenamente aos princípios da moralidade e da razoabilidade.

Encaminhe-se cópia do referido Parecer às Unidades da PGFN e à Secretaria da Receita Federal.

Brasília, em 18 de setembro de 2002.



PEDRO SAMPAIO MALAN
Ministro de Estado da Fazenda



CAT
19/9/02

