



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10640.001107/00-58  
Recurso nº. : 127.284  
Matéria : IRPF - Ex(s): 1995 e 1996  
Recorrente : STELA MARIA LÍRIO REIS E GÓES VIEIRA  
Recorrida : DRJ em JUIZ DE FORA - MG  
Sessão de : 01 de julho de 2003  
Acórdão nº. : 104-19.419

**NULIDADE DO LANÇAMENTO - ALEGAÇÃO DE VÍCIO INICIAL INSANÁVEL** - Não se verificando na formulação da exigência a hipótese alegada pela defesa, não há que se falar em nulidade do lançamento por vício insanável.

**NULIDADE DO PROCESSO FISCAL** - O Auto de Infração e demais termos do processo fiscal só são nulos nos casos previstos no artigo 59 do Decreto nº 70.235, de 1972 (Processo Administrativo Fiscal).

**DECADÊNCIA - IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA - AJUSTE ANUAL - LANÇAMENTO** - O direito de a Fazenda Nacional lançar o imposto de renda pessoa física, devido no ajuste anual, decai após cinco anos contados de 31 de dezembro de cada ano-calendário questionado.

**IMPOSTO DE RENDA NA FONTE - FALTA DE RETENÇÃO - OBRIGATORIEDADE DE INCLUSÃO DOS RENDIMENTOS NA DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL** - A falta de retenção do imposto de renda pela fonte pagadora não exonera o beneficiário dos rendimentos da obrigação de incluí-los, para tributação, na declaração de rendimentos, já que se a previsão da tributação na fonte se dá por antecipação do imposto devido na declaração de ajuste anual e se a ação fiscal ocorrer após o ano-calendário da ocorrência do fato gerador, incabível a constituição de crédito tributário através do lançamento de imposto de renda na fonte na pessoa jurídica pagadora dos rendimentos. O lançamento, a título de imposto de renda, se for o caso, deverá ser efetuado em nome do contribuinte, beneficiário do rendimento, exceto no regime de exclusividade do imposto na fonte.

**RETIFICAÇÃO DA DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL - INCLUSÃO DE RENDIMENTOS OMITIDOS - SEM PAGAMENTO DO TRIBUTO DEVIDO E JUROS DE MORA - MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO - JUROS DE MORA - DENÚNCIA ESPONTÂNEA** - A confissão por parte do sujeito passivo de alguma irregularidade tributária, através da retificação da Declaração de Ajuste Anual, anterior ao início do procedimento fiscal, somente constitui denúncia espontânea da infração se estiver acompanhada do pagamento do tributo e dos juros de mora.





MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10640.001107/00-58  
Acórdão nº. : 104-19.419

Preliminar de nulidade rejeitada.

Preliminar de decadência acolhida.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por STELA MARIA LÍRIO REIS E GÓES VIEIRA.

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos: I - REJEITAR a preliminar de nulidade do lançamento; II – ACOLHER a preliminar de decadência em relação ao exercício de 1995; e III – no mérito, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

  
REMIS ALMEIDA ESTOL  
PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

  
NELSON MALLMANN  
RELATOR

FORMALIZADO EM: 17 OUT 2003

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros JOSÉ PEREIRA DO NASCIMENTO, ROBERTO WILLIAM GONÇALVES, MEIGAN SACK RODRIGUES, JOÃO LUÍS DE SOUZA PEREIRA e ALBERTO ZOUVI (Suplente convocado). Ausente, temporariamente, a Conselheira Vera Cecília Mattos Vieira de Moraes.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10640.001107/00-58  
Acórdão nº. : 104-19.419  
Recurso nº. : 127.284  
Recorrente : STELA MARIA LÍRIO REIS E GÓES VIEIRA

## RELATÓRIO

STELA MARIA LÍRIO REIS E GÓES VIEIRA, contribuinte inscrita no CPF/MF sob o nº 113.772.676-87, residente e domiciliada na cidade de Juiz de Fora, Estado de Minas Gerais, à Rua Dr. José Murilo Netto, 85 - Bairro Granbery, jurisdicionado a DRF em Juiz de Fora - MG, inconformado com a decisão de primeiro grau de fls. 169/178, prolatada pela DRJ em Juiz de Fora - MG, recorre a este Conselho pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 182/207.

Contra o contribuinte acima mencionado foi lavrado, em 14/04/00, o Auto de Infração de Imposto de Renda Pessoa Física de fls. 04/08, com ciência em 24/04/00, através de AR, exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de R\$ 110.133,10 (Padrão monetário da época do lançamento do crédito tributário), a título de Imposto de Renda Pessoa Física, acrescidos da multa de lançamento de ofício de 75% (art. 44, I, da Lei n.º 9.430/96 e dos juros de mora, de no mínimo, de 1% ao mês ou fração, calculados sobre o valor do imposto, relativo aos exercícios de 1995 e 1996, correspondente, respectivamente, aos anos-calendário de 1994 e 1995.

O lançamento foi motivado pela glosa de Imposto de Renda Retido na Fonte pleiteado indevidamente nas declarações de rendimentos de pessoa física, referente aos anos-calendário de 1994 e 1995, conforme descrição contida no Relatório Fiscal em anexo. Infração capitulada no artigo 8º, da Lei nº 8.383/91 e artigo 16, inciso III, da Lei nº 8.981/95.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10640.001107/00-58  
Acórdão nº. : 104-19.419

A Auditora-Fiscal da Receita Federal, autuante, esclarece, ainda, através do Relatório Fiscal, entre outros, os seguintes aspectos:

- que a constituição do citado crédito tributário originou-se da inclusão de rendimentos tributáveis recebidos de pessoas jurídicas e respectivos impostos de renda retidos na fonte, quando da apreciação do pedido de retificação das declarações de ajuste anual de Imposto de Renda Pessoa Física;

- que da análise das declarações retificadoras contavam com o acréscimo dos rendimentos tributáveis e imposto de renda retido na fonte, cuja origem advinham de honorários advocatícios pagos pela Secretaria de Estado da Fazenda;

- que as citadas declarações retificadoras decorreram do fato de ter a fonte pagadora efetuado retificação dos rendimentos e do imposto de renda retido na fonte por intermédio de DIRFs retroativas;

- que o Termo de Diligência elaborado pela SEFIS/DRF/BHE, em atendimento ao memorando SESIT/DRF/BHE nº 023/98, de 10/03/98, informa: (I) - que a Procuradoria do Estado de Fazenda de Minas Gerais efetuava o pagamento de honorários, diretamente a cada procurador, sem a devida retenção do imposto de renda; (II) – existência do Parecer PGFE/GAB nº 17/97 emitido pela PGFE prevendo o desconto do imposto de renda na fonte que deixou de ser retido em parcelas mensais de 10% dos vencimentos dos procuradores; (III) – apresentação de DIRFs retroativas relativamente ao período de junho/93 a dezembro/95, períodos estes que não houvera retenção do imposto de renda;



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10640.001107/00-58  
Acórdão nº. : 104-19.419

- que, assim, restou comprovado, em atenção às alterações pleiteadas nas DIRF retificadoras, que o contribuinte auferiu rendimentos tributáveis sem a respectiva retenção do imposto de renda;

- que importa ressaltar: (I) que as restituições de imposto apuradas nas declarações retificadoras não foram processadas, o que significa dizer que as mesmas não foram disponibilizadas ao contribuinte via processamento eletrônico; (II) o recebimento das restituições apuradas nas DIRF originais relativas aos exercícios de 1995 e 1996, disponibilizadas ao contribuinte via processamento eletrônico; e, (III) decurso do prazo decadencial previsto no artigo 173 do CTN, relativamente ao imposto apurado no ajuste anual do exercício de 1994.

Em sua peça impugnatória de fls. 16/27, instruída pelos documentos de fls. 28/155, apresentada, tempestivamente, em 24/05/00, a suplicante, após historiar os fatos registrados no Auto de Infração, se indispõe contra a exigência fiscal, com base, em síntese, nas seguintes argumentações:

- que, em preliminarmente verifica-se a ilegitimidade da União como sujeito ativo da obrigação tributária, já que a competência para arrecadar o produto do IRRF de seus funcionários pertence ao Estado;

- que a autuada é Procurador da Fazenda Estadual de Minas Gerais. É ela, portanto, Funcionário Público Estadual da Administração Direta e, por isso mesmo, segundo o Estatuto dos Funcionários do Estado de Minas Gerais, obrigada, entre outros deveres, à obediência às ordens superiores, exceto quando manifestamente ilegais;



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10640.001107/00-58  
Acórdão nº. : 104-19.419

- que pelo exposto nestas preliminares, ressalta claro que a União não tem a menor competência para exigir o cumprimento da obrigação tributária lançada no presente Auto de Infração;

- que conforme prescreve o § 4º do art. 150 do CTN, "se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador. Expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.";

- que aqui, nesta questão de homologação de lançamento, necessário se torna à abertura de um parêntese para lembrar que a União já homologou os exercícios de 1996, 1997, 1998 e 1999, fazendo as devoluções do IRRF retido a maior, sem qualquer dúvida ou contratempo;

- que o lançamento, além de ilegal, está eivado de inconstitucionalidade, não podendo, por isso, prevalecer. Também é preciso que seja dito que, mesmo que o lançamento fosse legal e constitucional, os valores nele expressos não correspondem à realidade porque, em função da decadência ocorrida e da incorreção dos suposto e pretensos lançamentos, não foram levados em consideração os valores recolhidos ao Estado nos demais exercícios, ocasionando, assim, o "bis in idem", figura odiosa e repelida por todos os princípios de direito tributário;

- que finalmente, é necessário que fique claro que a autuada, antecipando-se ao Fisco Federal, apresentou, com os pedidos de retificação, verdadeira denúncia espontânea, e esta, a teor do que dispõe o art. 138 do CTN, exclui a responsabilidade pela infração;



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10640.001107/00-58  
Acórdão nº. : 104-19.419

- que por derradeiro, a questão aqui ventilada encontra-se "sub judice", conforme prova cópia de impugnação em anexo, referentemente ao Processo nº 10680.017579/99-87, e tal fato, a teor do que dispõe o inciso III do art. 151 do CTN, suspendeu a exigibilidade do crédito tributário pelo presente Auto de Infração. Se a exigibilidade do crédito está suspensa, ilegal revela-se o presente lançamento;

- que por todo o exposto, e porque, a União não é o sujeito ativo da obrigação tributária, mas, sim, o Estado de Minas Gerais; porque a autuada não é o sujeito passivo responsável; porque a autuada, em função da hierarquia funcional apenas e tão somente cumpriu ordens superiores; porque se operou a decadência em alguns exercícios é de se cancelar o Auto de Infração por justiça.

Após resumir os fatos constantes da autuação e as principais razões apresentadas pelo impugnante, a autoridade singular conclui pela procedência da ação fiscal e pela manutenção integral do crédito tributário lançado, baseado, em síntese, nas seguintes considerações:

- que, inicialmente, esclareça-se que o lançamento em análise refere-se aos exercícios de 1995 e 1996, fatos geradores ocorridos em 31/12/94 e 31/12/95, respectivamente. Assim, o exercício de 1994, embora abordado no Relatório Fiscal não foi objeto do Auto de Infração;

- que o indispensável para o deslinde da questão é determinar o dies a quo para contagem do prazo de decadência, sendo despiciendo, no caso, discutir a modalidade de lançamento a que o IRPF se amolda. A verdade é que o sujeito passivo, ao entregar a declaração de rendimentos, não aguarda manifestação da administração para iniciar o pagamento, todavia, não pode a autoridade administrativa efetuar o lançamento de ofício antes de decorrido o prazo para entrega dessa declaração. Em conseqüência, o termo inicial



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10640.001107/00-58  
Acórdão nº. : 104-19.419

para a contagem do prazo de decadência é a data prevista para a entrega da declaração de rendimentos;

- que à luz do exposto não há que se cogitar em decadência, pois entre a data da entrega da declaração de rendimentos e a lavratura do auto de infração transcorreram menos de cinco anos. A fiscalizada foi cientificada do lançamento de ofício em abril/2000 (fls. 15), tendo entregue suas DIRPFs originais, exercícios de 1995 e 1996, em maio/1995 e abril/1996, respectivamente;

- que por fim, registre-se que o processamento de declaração de rendimento não é ato de caráter irrevogável. O art. 149, do CTN permite que o lançamento seja revisto de ofício pela autoridade administrativa, quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória, e quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;

- que no caso, as DIRFs inicialmente entregues pela Secretaria de Estado da Fazenda/MG não informaram os rendimentos em razão da falta de retenção, e induziram a aceitação preliminar de declarações com omissão de rendimentos. Da mesma maneira as DIRFs complementares induziram a aceitação de declarações retificadoras. Entretanto, essas últimas não foram aceitas por ter sido comprovado em diligência que não houve a retenção nelas informadas. Portanto, a comprovação de fato anteriormente não conhecido, os erros e as omissões ensejaram a revisão do lançamento previsto no art. 149 do CTN, não havendo razão para reclamações a respeito;

- que o art. 157, I, da CF/1988, invocado pela contribuinte, estabelece que pertence aos Estados e ao Distrito Federal o produto da arrecadação do imposto da União sobre a renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte sobre os rendimentos



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10640.001107/00-58  
Acórdão nº. : 104-19.419

por eles pagos. Tal dispositivo encontra-se inserido na Seção VI, intitulada "DA REPARTIÇÃO DAS RECEITAS TRIBUTÁRIAS". Portanto, não trata de atribuir competência ativa aos Estados, mas unicamente de repartição de receitas. A atribuição de competência aos Estados está na Seção IV, art. 155, que na da dispõe sobre a pretensa capacidade de o Estado cobrar e arrecadar imposto de renda. O imposto sobre a renda é tributo de competência da União, ao teor do art. 153, III, da Constituição Federal;

- que, ademais, de acordo com o art. 143, I, da Carta Magna, cabe à lei complementar dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios. Recorrendo-se à lei complementar, mais especificamente ao art. 6º do CTN, tem-se que a atribuição constitucional de competência tributária compreende a competência legislativa plena. Diz ainda o parágrafo único do mesmo dispositivo legal, que os tributos cuja receita seja distribuída, no todo ou em parte, a outras pessoas jurídicas de direito público pertencem à competência legislativa daquela a que tenham sido atribuídos;

- que, portanto, o exame da questão deve estar focado exclusivamente no texto da lei ordinária federal que dispuser sobre a matéria, inclusive quanto à retenção na fonte. Isso porque o imposto de renda é competência exclusiva da União. A relação jurídica que surge com o fato gerador do imposto de renda se estabelece entre o sujeito passivo e a União, sujeito ativo da obrigação tributária. Independentemente de qual parte da receita pertence ao Estado, é função constitucional do fisco federal exigir do contribuinte o imposto devido. É unicamente ao fisco federal que ele tem de prestar contas;

- que de acordo com a lei ordinária federal, a interessada estava obrigada a informar na declaração de ajuste, independente da existência ou não da retenção, todos os seus ganhos. Assim, o valor do imposto devido é apurado na declaração de ajuste anual, que tem por base todos os rendimentos do ano-calendário. Os valores pagos pelo



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA**

Processo nº. : 10640.001107/00-58  
Acórdão nº. : 104-19.419

contribuinte durante o ano, inclusive mediante retenção na fonte, são meras antecipações do imposto calculado na declaração. Havendo diferença entre o pago e o devido, esta diferença deve ser recolhida no prazo fixado em lei;

- que destarte, a própria sistemática do regime de fonte e de declaração de ajuste anual confere ao fisco federal o poder de exigir do contribuinte o imposto devido sobre rendimentos tributáveis, mesmo que não retido anteriormente. Há, com isso, mero deslocamento temporal do gravame a ser suportado pelo contribuinte, que deixa de ser o momento da percepção dos rendimentos e passa a ser o do vencimento do imposto devido na declaração;

- que não obstante o retro exposto, esclareça-se que não se pode confundir a obrigação da fonte pagadora em reter o imposto de renda devido sobre os rendimentos pagos a seus beneficiários com a obrigação desses beneficiários de apresentar declaração de ajuste anual a fim de calcular imposto devido ou a restituir. A exigência tributária versada nos autos deste processo restringe-se ao imposto de renda pessoa física devido pelo sujeito passivo, ora impugnante;

- que, ademais, o CTN acolheu no seu artigo 136, basicamente, a chamada responsabilidade objetiva. Sendo assim, salvo disposição legal em contrário, a responsabilidade por infrações independe da intenção do agente. Reputa-se como não cumprida uma exigência legal a sua simples inobservância. Observe-se ainda que a contribuinte não só estava obrigada, por imposição legal, a informar em suas DIRPFs os honorários recebidos, como na época da entrega das Declarações originais (mai/95 e abril/96), pelo que consta dos autos, não havia qualquer orientação em contrário da Administração Pública Estadual. Da leitura dos documentos oriundos da Procuradoria da Fazenda Estadual, trazidos à colação na fase impugnatória, depreende-se, inclusive, que



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10640.001107/00-58  
Acórdão nº. : 104-19.419

parte dos procuradores ofereceu à tributação, no momento oportuno, os honorários originalmente omitidos pela autuada;

- que a base de cálculo do imposto lançada no Auto de Infração, que leva em conta a soma dos rendimentos declarados e omitidos, é procedente, sendo corroborada inclusive pela própria contribuinte em suas Declarações retificadoras;

- que do imposto apurado a partir da referida base de cálculo poderá ser deduzido o imposto efetivamente retido na fonte ou o pago, inclusive a título de recolhimento complementar, correspondente aos rendimentos incluídos na base de cálculo. No caso do lançamento, foi considerada inexistente a retenção de imposto na fonte sobre os rendimentos omitidos. Entretanto, a contribuinte alegou que a retenção foi feita em momento posterior pelo Estado de Minas Gerais, e que o lançamento de ofício ocasionou o bis in idem;

- que a alegação diz respeito a um acordo entre a Procuradoria da Fazenda do Estado e os procuradores, para que o imposto que deixou de ser retido nos anos de 1993/1996 fosse descontada, a partir de 1997, como adicional à retenção normal do período corrente, limitado a décima parte do vencimento ou remuneração, até que se completasse a compensação total;

- que esse procedimento não está previsto na legislação tributária federal. Qualquer pagamento de imposto de renda efetuado após encerrado o prazo para apresentação da declaração de ajuste anual, que nos exercícios de 1995 e 1996 se deu em 31/05/95 e 30/04/96, respectivamente, constitui pagamento em atraso. Ocorre que a moratória somente pode ser concedida na forma autorizada em lei, conforme estabelece o art. 152 do CTN;



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10640.001107/00-58  
Acórdão nº. : 104-19.419

- que sendo patente a limitação até mesmo do Poder Legislativo Estadual, causa espanto a pretensão dos procuradores da Fazenda Estadual de criar regras próprias para pagamento de imposto de renda. O procedimento adotado, por ilegal, não pode ser tolerado;

- que não bastasse isso, na prática tal procedimento é lesivo aos cofres da Fazenda Nacional. O adicional à retenção normal passou a constituir adiantamento do imposto devido nas Declarações de Ajuste referentes aos anos-calendários da efetiva retenção. Via de conseqüência, a contribuinte teve restituído após o processamento de suas DIRPFs parte do adicional que seria para pagar imposto não retido e não pago em Declarações passadas. Assim, admitida por absurdo à solução da Procuradoria Estadual, a União arcaria com uma parcela do imposto não retido pelo Estado nos períodos próprios;

- que fácil comprovar tal situação pelas DIRFs e DIRPFs, relativas aos anos-calendários de 1997 a 1999. Da diferença entre o IRRF declarado pela fonte pagadora e o valor apurado pela aplicação da tabela progressiva para cálculo do imposto encontra-se o adicional. Destarte, a reclamante, ao informar em suas DIRPFs os valores totais de IRRF contidos nas DIRFs, pleiteou e obteve a devolução de parcela considerável do adicional;

- que se observa ainda que a compensação, na Declaração, do imposto que deveria Ter sido retido está condicionada à assunção do ônus pela fonte pagadora e ao reajustamento da base de cálculo. Entretanto, no caso, não cabível cogitar do reajustamento da base de cálculo, que de fato não ocorreu, e da assunção do ônus do imposto pela fonte pagadora, por se tratar de pessoa jurídica de direito público. A adoção desse procedimento representaria atribuir ao servidor rendimentos superiores ao legalmente determinado, em afronta ao princípio da estrita legalidade expresso no artigo 37, da Constituição Federal;



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10640.001107/00-58  
Acórdão nº. : 104-19.419

- que quanto à exigibilidade do crédito tributário constituído pelo precitado Auto de Infração, essa ficou suspensa pela apresentação da impugnação que materializou a situação descrita no art. 151, III, do CTN. O processo nº 10680.017579/99-87, que trata da retificação das DIRFs retro mencionadas não tem condão de suspender a exigibilidade do crédito tributário em análise, muito menos de macular de ilegal a sua constituição, como quer a autuada;

- que por derradeiro, da análise do processo nº 10640.000454/97-69 verifica-se que a impugnante formulou pedido de retificação de suas DIRPFs, exercícios de 1994 a 1996. Em Despacho Decisório de fls. 69/71 a DRF/JFA deferiu parcialmente a solicitação da interessada, aceitando os rendimentos tributáveis omitidos na Declaração original e rejeitando o IRRF correspondentes a esses, por não Ter ocorrido a efetiva retenção naqueles anos-calendários. Disso resultou o lançamento de ofício em foco. A fiscalizada alegou, então, que seu pedido de retificação configurou-se como verdadeira denúncia espontânea, afastando a responsabilidade pela infração. Ocorre que, no caso, não foi cumprida condição essencial para aplicação da regra constante no art. 138 do CTN, ou seja, o pagamento do tributo e dos juros de mora. Em verdade o fim colimado pela contribuinte era a apuração de imposto a restituir a maior, conforme demonstrado no Relatório Fiscal, e não oferecer denúncia espontânea. Tanto é que está nos autos contestando o saldo de imposto a pagar apurado de ofício.

A ementa da decisão da autoridade singular que resumidamente consubstancia os fundamentos da ação fiscal é a seguinte:

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 1995, 1996



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10640.001107/00-58  
Acórdão nº. : 104-19.419

**Ementa:** FALTA DE RETENÇÃO DO IMPOSTO. A falta de retenção do imposto pela fonte pagadora não exonera o beneficiário dos rendimentos da obrigação de incluí-los, para tributação, na declaração de rendimentos.

**Assunto:** Normas Gerais de Direito Tributário

**Exercício:** 1995, 1996

**Ementa:** COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA – Os tributos cuja receita seja distribuída, no todo ou em parte, a outras pessoas jurídicas de direito público pertencem à competência legislativa daquela a que tenham sido atribuídos.

**MORATÓRIA** A moratória somente pode ser concedida pela pessoa jurídica de direito público competente para instituir o tributo a que se refira.

**DECADÊNCIA.** O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se em cinco anos, contados da data da apresentação da declaração de rendimentos.

**DENÚNCIA ESPONTÂNEA.** Havendo imposto a pagar, para se configurar a denúncia espontânea é necessário o seu pagamento, com o respectivo juros de mora.

**LANÇAMENTO PROCEDENTE.”**

Cientificado da decisão de Primeira Instância, em 21/12/00, conforme Termo constante às fls. 179/181, a recorrente interpôs, tempestivamente (19/01/01), o recurso voluntário de fls. 182/207, instruído pelos documentos de fls. 208/348, no qual demonstra irresignação contra a decisão supra ementada, baseado, em síntese, nos mesmos argumentos apresentados na fase impugnatória.

Consta às fls. 341/354 a relação dos bens e direitos para arrolamento com o objetivo de interpor recurso administrativo ao Primeiro Conselho de Contribuintes.

Na Sessão de Julgamento de 22 de janeiro de 2002, resolvem os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos,



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10640.001107/00-58  
Acórdão nº. : 104-19.419

converter o julgamento em diligência a fim de que seja realizado diligência no sentido de verificar se há decisão, transitado em julgado na via administrativa, definindo o destino do processo nº 10680.017579/99-87 de interesse da Secretaria de Estado da Fazenda de Minas Gerais – Procuradoria Geral da Fazenda Estadual. Caso contrário, se ainda não houve decisão nesse sentido, que se mantenha o processo na repartição de origem até a confirmação, em definitivo da decisão na via administrativa. Após o que, a autoridade lançadora deverá providenciar a juntada, por cópia, das respectivas decisões e encaminhar os autos a esta instância para julgamento.

Em 14/02/03, após realizar a diligência solicitada, A DRF em Belo Horizonte – MG, retorna os autos para este Primeiro Conselho de Contribuintes.

É o Relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10640.001107/00-58  
Acórdão nº. : 104-19.419

VOTO

Conselheiro NELSON MALLMANN, Relator

O presente recurso voluntário reúne os pressupostos de admissibilidade previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal e deve, portanto, ser conhecido por esta Câmara.

O litígio assenta-se na discussão das preliminares de decadência e de nulidade do lançamento por vício inicial insanável, bem como na discussão de mérito sobre compensação indevida de imposto de renda retido na fonte (retificação de declaração de ajuste anual para inclusão de rendimentos omitidos).

De início, cumpre apreciar a questão preliminar de nulidade argüida pela suplicante, sob o entendimento de que o lançamento está eivado de vício inicial insanável, já que o seu entendimento o Auto de Infração mantido pela decisão recorrida, ignorou as Declarações de Retenções do Imposto de Renda Retido na Fonte Retificadoras, emitidas pela Secretaria da Fazenda do Estado de Minas e referidas no seu pedido de Retificação de Declaração de Ajuste Anual dos exercícios de 1994 a 1996.

Não há como acolher a preliminar de nulidade do lançamento do crédito tributário amparado neste argumento, já que o processo de retificação foi julgado neste Primeiro Conselho de Contribuintes e foi negado provimento, conforme se constata na transcrição do julgado:



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo n.º : 10640.001107/00-58  
Acórdão n.º : 104-19.419

“ Processo n.º : 10680.017579/99-87  
Recurso n.º : 124.590  
Matéria : IRF – DIRF - RETIFICAÇÃO - ANOS: 1993 a 1995  
Recorrente : MG – SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA  
Recorrida : DRJ em BELO HORIZONTE - MG  
Sessão de: 22 de agosto de 2002  
Acórdão n.º : 104-18.901

**DECLARAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE (DIRF) – RETIFICAÇÃO/COMPLEMENTAÇÃO PARA INCLUSÃO DE VALORES - ANOS-CALENDÁRIOS ENCERRADOS –** As pessoas físicas ou jurídicas são obrigadas a prestar aos órgãos da Secretaria da Receita Federal, no prazo legal, informações sobre os rendimentos que pagaram ou creditaram no ano-calendário anterior, por si ou como representantes de terceiros, com indicação da natureza das respectivas importâncias, do nome, endereço e número de CPF ou CNPJ, das pessoas que o receberam, bem como o imposto de renda retido na fonte. Retificações de declarações somente são possíveis se comprovado o erro de fato. Por outro lado, é incabível retificar/complementar declarações entregues com objetivo de realizar ajustes, com efeito retroativo, quando o rendimento pago, à época, não sofreu a pretendida retenção.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por MG – SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA – PROCURADORIA GERAL DA FAZENDA ESTADUAL - PGFE.

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, **NEGAR** provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.”.

É de se ressaltar que, nada poderia impedir de a Fazenda Pública de exercer o seu direito/dever de constituir o crédito tributário, na forma do artigo 142 do Código Tributário Nacional, de sorte a evitar a consumação da decadência. Mesmo a busca da tutela jurisdicional não poderia impedir que a autoridade administrativa promova a constituição do crédito tributário, objetivando salvaguardar o interesse da Fazenda Pública,



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo n.º : 10640.001107/00-58  
Acórdão n.º : 104-19.419

tendo em vista o prazo decadencial, mesmo porque o procedimento é vinculado e obrigatório.

O Decreto n.º 70.235/72, em seu artigo 9º, define o auto de infração e a notificação de lançamento como instrumentos de formalização da exigência do crédito tributário, quando afirma:

**"A exigência do crédito tributário será formalizado em auto de infração ou notificação de lançamento distinto para cada tributo."**

Com nova redação dada pelo art. 1º da Lei n.º 8.748/93:

**"A exigência de crédito tributário, a retificação de prejuízo fiscal e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada imposto, contribuição ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito."**

O auto de infração, bem como a notificação de lançamento por constituírem peças básicas na sistemática processual tributária, a lei estabeleceu requisitos específicos para a sua lavratura e expedição, sendo que a sua lavratura tem por fim deixar consignado a ocorrência de uma ou mais infrações à legislação tributária, seja para o fim de apuração de um crédito fiscal, seja com o objetivo de neutralizar, no todo ou em parte, os efeitos da compensação de prejuízos a que o contribuinte tenha direito, e a falta do cumprimento de forma estabelecida em lei torna inexistente o ato, sejam os atos formais ou solenes. Se houver vício na forma, o ato pode invalidar-se.

Da análise dos autos, constata-se que a autuação é plenamente válida. Faz-se necessário esclarecer, que a Secretaria da Receita Federal é um órgão apolítico,



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10640.001107/00-58  
Acórdão nº. : 104-19.419

destinada a prestar serviços ao Estado, na condição de Instituição e não a um Governo específico, dando conta de seus trabalhos à população em geral na forma prescrita na legislação. Neste diapasão, deve agir com imparcialidade e justiça, mas, também, com absoluto rigor, buscando e exigindo o cumprimento das normas por parte daqueles que faltam com seu dever de participação.

Ademais, diz o Processo Administrativo Fiscal - Decreto n.º 70.235/72:

“Art. 59 - São nulos:

- I - Os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;
- II - Os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.”

Como se verifica do dispositivo legal, não ocorreu, no caso do presente processo, a nulidade. O auto de infração foi lavrado e a decisão foi proferida por funcionários ocupantes de cargo no Ministério da Fazenda, que são as pessoas, legalmente, instituídas para lavrar e para decidir sobre o lançamento. Igualmente, todos os atos e termos foram lavrados por funcionários com competência para tal.

Ora, a autoridade lançadora cumpriu todos preceitos estabelecidos na legislação em vigor e o lançamento foi efetuado com base em dados reais sobre a suplicante, conforme se constata nos autos, com perfeito embasamento legal e tipificação da infração cometida. Como se vê, não procede a situação conflitante alegada pelo recorrente, ou seja, não se verificam, por isso, os pressupostos exigidos que permitam a declaração de nulidade do Auto de Infração.

Haveria possibilidade de se admitir a nulidade por falta de conteúdo ou objeto, quando o lançamento que, embora tenha sido efetuado com atenção aos requisitos



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10640.001107/00-58  
Acórdão nº. : 104-19.419

de forma e às formalidades requeridas para a sua feitura, ainda assim, quer pela insuficiência na descrição dos fatos, quer pela contradição entre seus elementos, efetivamente não permitir ao sujeito passivo conhecer com nitidez a acusação que lhe é imputada, ou seja, não restou provada a materialização da hipótese de incidência e/ou o ilícito cometido. Entretanto, não é o caso em questão, pois a discussão se prende a interpretação de normas legais.

Além disso, o Art. 60 do Decreto n.º 70.235/72, prevê que as irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no art. 59 do mesmo Decreto não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Ultrapassada a preliminar de nulidade do auto de infração, se faz necessário analisar a preliminar de decadência, já que a impugnante argúi a decadência do direito de constituição do crédito tributário relativo ao ano-calendário de 1994, apoiando-se na tese de que a modalidade de lançamento a que se sujeita o imposto sobre a renda de pessoas físicas é a do lançamento por homologação. Assevera, para tanto, que os fatos geradores ocorridos no ano-base de 1994 já se encontram alcançados pelo prazo decadencial na data da lavratura do auto de infração, de acordo com a regra contida no artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional.

É de se esclarecer, que este Relator vinha acompanhado o entendimento que o imposto de renda pessoa física se processava por declaração, ou seja, o prazo decadencial deveria ser contado de acordo com o artigo 173 do CTN. Entretanto, após anos de discussão, passei a acompanhar o entendimento da corrente que pregava que a partir do exercício de 1991, o imposto de renda pessoa física se processa por homologação, cujo



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10640.001107/00-58  
Acórdão nº. : 104-19.419

marco inicial para a contagem do prazo decadencial é 31 de dezembro do ano-calendário em discussão (fato gerador do imposto).

Como se sabe, a decadência é na verdade a falência do direito de ação para proteger-se de uma lesão suportada; ou seja, ocorrida uma lesão de direito, o lesionado passa a ter interesse processual, no sentido de propor ação, para fazer valer seu direito. No entanto, na expectativa de dar alguma estabilidade às relações, a lei determina que o lesionado dispõe de um prazo para buscar a tutela jurisdicional de seu direito. Esgotado o prazo, o Poder Público não mais estará à disposição do lesionado para promover a reparação de seu direito. A decadência significa, pois, uma reação do ordenamento jurídico contra a inércia do credor lesionado. Inércia que consiste em não tomar atitude que lhe incumbe para reparar a lesão sofrida. Tal inércia, dia a dia, corrói o direito de ação, até que ele se perca – é a fluência do prazo decadencial.

Deve ser esclarecido, que os fatos geradores das obrigações tributárias são classificados como instantâneos ou complexivos. O fato gerador instantâneo, como o próprio nome revela, dá nascimento à obrigação tributária pela ocorrência de um acontecimento, sendo este suficiente por si só (imposto de renda na fonte). Em contraposição, os fatos geradores complexivos são aqueles que se completam após o transcurso de um determinado período de tempo e abrangem um conjunto de fatos e circunstâncias que, isoladamente considerados, são destituídos de capacidade para gerar a obrigação tributária exigível. Este conjunto de fatos se corporifica, depois de determinado lapso temporal, em um fato imponível. Exemplo clássico de tributo que se enquadra nesta classificação de fato gerador complexo é o imposto de renda da pessoa física, apurado no ajuste anual.

Aliás, a despeito da inovação introduzida pelo artigo 2º da Lei nº 7.713/88, pelo qual estipulou-se que “o imposto de renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, a medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem recebidos”, há



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10640.001107/00-58  
Acórdão nº. : 104-19.419

que se ressaltar a relevância dos arts. 24 e 29 deste mesmo diploma legal e dos arts. 12 e 13 da Lei nº 8.383/91, mantiveram o regime de tributação anual (fato gerador complexo) para as pessoas físicas.

A base de cálculo da declaração de rendimentos abrange todos os rendimentos tributáveis recebidos durante o ano-calendário. Desta forma, o fato gerador do imposto apurado relativamente aos rendimentos sujeitos ao ajuste anual se perfaz em 31 de dezembro de cada ano.

Nesse contexto, deve-se atentar com relação ao caso em concreto que, embora a autoridade lançadora tenha discriminado o mês do fato gerador, o que se considerou para efeito de tributação foi o total de rendimentos percebidos pelo interessado no ano-calendário em questão, sujeitos à tributação anual, conforme legislação vigente.

Desta forma, após a análise dos autos, tenho para mim que está extinto o direito da Fazenda Pública de constituir crédito tributário, relativo ao exercício de 1995, ano-calendário de 1994, já que atualmente, após anos de debate, acompanho a corrente que entende que o lançamento na pessoa física se dá por homologação, ou seja, o fisco teria prazo legal até 31/12/99, para formalizar o crédito tributário discutido.

Como é sabido o lançamento é o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, identificar o seu sujeito passivo, determinar a matéria tributável e calcular ou por outra forma definir o montante do crédito tributário, aplicando, se for o caso, a penalidade cabível.

Com o lançamento constitui-se o crédito tributário, de modo que antes do lançamento, tendo ocorrido o fato imponible, ou seja, aquela circunstância descrita na lei



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10640.001107/00-58  
Acórdão nº. : 104-19.419

como hipótese em que há incidência de tributo, verifica-se tão somente obrigação tributária, que não deixa de caracterizar relação jurídica tributária.

É sabido que são utilizados, na cobrança de impostos e/ou contribuições, tanto o lançamento por declaração quanto o lançamento por homologação. Aplica-se o lançamento por declaração (artigo 147 do Código Tributário Nacional) quando há participação da administração tributária com base em informações prestadas pelo sujeito passivo, ou quando, tendo havido recolhimentos antecipados, é apresentada a declaração respectiva, para o justo final do tributo efetivamente devido, cobrando-se as insuficiências ou apurando-se os excessos, com posterior restituição.

Por outro lado, nos precisos termos do artigo 150 do CTN, ocorre o lançamento por homologação quando a legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, a qual, tomando conhecimento da atividade assim exercida, expressamente a homologa. Inexistindo essa homologação expressa, ocorrerá ela no prazo de 05(cinco) anos, a contar do fato gerador do tributo. Com outras palavras, no lançamento por homologação, o contribuinte apura o montante e efetua o recolhimento do tributo de forma definitiva, independentemente de ajustes posteriores.

Neste ponto está a distinção fundamental entre uma sistemática e outra, ou seja, para se saber o regime de lançamento de um tributo, basta compulsar a sua legislação e verificar quando nasce o dever de cumprimento da obrigação tributária pelo sujeito passivo: se dependente de atividade da administração tributária, com base em informações prestadas pelos sujeitos passivos – lançamento por declaração, hipótese em que, antes de notificado do lançamento, nada deve o sujeito passivo; se, independente do pronunciamento da administração tributária, deve o sujeito passivo ir calculando e pagando o tributo, na forma estipulada pela legislação, sem exame do sujeito ativo – lançamento por



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA**

Processo nº. : 10640.001107/00-58  
Acórdão nº. : 104-19.419

homologação, que, a rigor técnico, não é lançamento, porquanto quando se homologa nada se constitui, pelo contrário, declara-se à existência de um crédito que já está extinto pelo pagamento.

Por decadência entende-se a perda do direito de o fisco constituir o crédito tributário, pelo lançamento.

Neste aspecto a legislação de regência diz o seguinte:

Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional:

"Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

...

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

...

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

...

4º . Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10640.001107/00-58  
Acórdão nº. : 104-19.419

definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tomar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento."

Depreende-se, desse texto, que o prazo decadencial é único, ou seja, de cinco anos e o tempo final é um só, o da data da notificação regular do lançamento, porém, o termo inicial, ou seja, a data a partir da qual flui a decadência é variável, como se observa abaixo:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (CTN, art. 173, item I);

II - da data em que se tomar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal o lançamento anteriormente efetuado (CTN, art. 173, item II);

III - da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento (CTN, art. 173, parágrafo único);



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10640.001107/00-58  
Acórdão nº. : 104-19.419

IV - da data da ocorrência do fato gerador, nos tributos cujo lançamento normalmente é por homologação (CTN, art. 150, § 4º);

V - da data em que o fato se tornou acessível para o fisco, na ocorrência de dolo, fraude ou simulação, quando o lançamento normal do tributo é por homologação (CTN, art. 149, inciso VII e art. 150, § 4º).

Pela regra geral (art. 173, I), o termo inicial do lustro decadencial é o 1º dia do exercício seguinte ao exercício em que o lançamento poderia ter sido efetuado (contribuinte omissos na entrega da declaração de rendimentos).

O parágrafo único do artigo 173 do CTN altera o termo inicial do prazo para a data em que o sujeito passivo seja notificado de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento. É claro que esse parágrafo só tem aplicação quando a notificação da medida preparatória é efetivada dentro do 1º exercício em que a autoridade poderia lançar.

Já pelo inciso II do citado artigo 173 se cria uma outra regra, segundo a qual o prazo decadencial começa a contar-se da data da decisão que anula o lançamento anterior, por vício de forma.

Assim, em síntese, temos que o lançamento só pode ser efetuado dentro de cinco anos, contados de 1º de janeiro do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, a menos que nesse dia o prazo já esteja fluindo pela notificação de medida preparatória, ou o lançamento tenha sido, ou venha a ser, anulado por vício formal, hipótese em que o prazo fluirá a partir da data de decisão.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10640.001107/00-58  
Acórdão nº. : 104-19.419

Se tratar de revisão de lançamento, ela há de se dar dentro do mesmo quinquênio, por força da norma inscrita no parágrafo único do artigo 149.

É inconteste que o Código Tributário Nacional e a lei ordinária asseguram à Fazenda Nacional o prazo de cinco (cinco) anos para constituir o crédito tributário.

Como se vê a decadência do direito de lançar se dá, pois, com o transcurso do prazo de cinco anos contados do termo inicial que o caso concreto recomendar.

Há tributos e contribuições cuja legislação atribui ao sujeito passivo o dever de efetuar o pagamento antes que a autoridade o lance. O pagamento se diz, então, antecipado e a autoridade o homologará expressamente ou tacitamente, pelo decurso do prazo de cinco anos contados do fato gerador.

Assim, sendo exceção o recolhimento antecipado, fixou o CTN, também, regra excepcional de tempo para a prática dos atos da administração tributária, onde os mesmos cinco anos, da regra geral (art. 173 do CTN), já não mais dependem de uma carência inicial para o início da contagem, uma vez que não se exige a prática de atos administrativos prévios. Ocorrido o fato gerador, já nasce para o sujeito passivo à obrigação de apurar e liquidar o tributo, sem qualquer participação do sujeito ativo que, de outra parte, já tem o direito de investigar a regularidade dos procedimentos adotados pelo sujeito passivo a cada fato gerador, independente de qualquer informação ser-lhe prestada.

Ora, próprio CTN fixou períodos de tempo diferenciados para atividade da administração tributária. Se a regra era o lançamento por declaração, que pressupunha atividade prévia do sujeito ativo, determinou o art. 173 do CTN, que o prazo quinquenal teria início a partir "do dia primeiro do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado", imaginando um tempo hábil para que as informações pudessem ser



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10640.001107/00-58  
Acórdão nº. : 104-19.419

compulsadas e, com base nelas, preparando o lançamento. Essa é a regra básica da decadência.

De outra parte, sendo exceção o recolhimento antecipado, fixou o CTN, também, regra excepcional de tempo para a prática dos atos da administração tributária, onde os mesmos cinco anos já não mais dependem de uma carência para o início da contagem, uma vez que não se exige a prática de atos administrativos prévios. Ocorrido o fato gerador, já nasce para o sujeito passivo à obrigação de apurar e liquidar o crédito tributário, sem qualquer participação do sujeito ativo que, de outra parte, já tem o direito de investigar a regularidade dos procedimentos adotados pelo sujeito passivo a cada fato gerador, independente de qualquer informação ser-lhe prestada. É o que está expresso no § 4º, do artigo 150, do CTN.

Nesta ordem, refuto, também, o argumento daqueles que entendem que só pode haver homologação se houver pagamento e, por conseqüência, como o lançamento efetuado pelo fisco decorre da falta de recolhimento de imposto de renda, o procedimento fiscal não mais estaria no campo da homologação, deslocando-se para a modalidade de lançamento de ofício, sempre sujeito à regra geral de decadência do art. 173 do CTN.

É fantasioso. Em primeiro lugar, porque não é isto que está escrito no caput do art. 150 do CTN, cujo comando não pode ser sepultado na vala da conveniência interpretativa, porque, queiram ou não, o citado artigo define com todas as letras que “o lançamento por homologação ... opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa”.

O que é passível de ser ou não homologada é a atividade exercida pelo sujeito passivo, em todos os seus contornos legais, dos quais sobressaem os efeitos tributários. Limitar a atividade de homologação exclusivamente à quantia paga significa



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10640.001107/00-58  
Acórdão nº. : 104-19.419

reduzir a atividade da administração tributária a um nada, ou a um procedimento de obriedade absoluta, visto que toda quantia ingressada deveria ser homologada e, a contrário sensu, não homologando o que não está pago.

Em segundo lugar, mesmo que assim não fosse, é certo que a avaliação da suficiência de uma quantia recolhida implica, inexoravelmente, no exame de todos os fatos sujeitos à tributação, ou seja, o procedimento da autoridade administrativa tendente à homologação fica condicionado ao "conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, na linguagem do próprio CTN.

Faz-se necessário lembrar que a homologação do conjunto de atos praticados pelo sujeito passivo não é atividade estranha à fiscalização federal.

Ora, quando o sujeito passivo apresenta declaração com prejuízo fiscal num exercício e a fiscalização reconhece esse resultado para reduzir matéria a ser lançada em período subsequente, ou no mesmo período-base, ou na área do IPI, com a apuração de saldo credor num determinado período de apuração, o que traduz inexistência de obrigação a cargo do sujeito passivo. Ao admitir tanto a redução na matéria lançada como a compensação de saldos em períodos subsequentes, estará a fiscalização homologando aquele resultado, mesmo sem pagamento.

Assim, não tenho dúvidas de que a base de cálculo da declaração de rendimentos de pessoa física abrange todos os rendimentos tributáveis, não tributáveis e tributados exclusivamente na fonte recebidos durante o ano-calendário. Desta forma, o fato gerador do imposto apurado relativamente aos rendimentos sujeitos ao ajuste anual se perfaz em 31 de dezembro de cada ano.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10640.001107/00-58  
Acórdão nº. : 104-19.419

O tributo oriundo de imposto de renda pessoa física, a partir do ano-calendário de 1990, se encaixa na regra do art. 150 do CTN, onde a própria legislação aplicável (Lei n.º 8.134/90) atribui aos contribuintes o dever, quando for o caso, da declaração anual, onde os recolhimentos mensais do imposto constituem meras antecipações por conta da obrigação tributária definitiva, que ocorre no dia 31 de dezembro do ano-base, quando se completa o suporte fático da incidência tributária.

É da essência do instituto da decadência a existência de um direito não exercitado pela inércia do titular desse direito, num período de tempo determinado, cuja consequência é a extinção desse direito.

Em assim sendo, não está correto a Fazenda Nacional constituir crédito tributário com base em imposto de renda pessoa física, relativo ao ano-calendário de 1994. Conforme se verifica dos autos, a contribuinte apresentou, em 31/05/95, às fls. 21/25 do Processo nº 10640.000454/97-69 (anexo), declaração de ajuste para o exercício de 1995 (ano-calendário 1994). O prazo quinquenal para que o fisco promovesse o lançamento tributário relativo aos fatos geradores ocorridos em 1994, começou, então, a fluir em 31/12/94, exaurindo-se em 31/12/99. Tendo a contribuinte tomado ciência do Auto de Infração de fls. 04/08, em 24/04/00, conforme fls. 15, estava, na data da ciência, decaído o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário relativo a este exercício.

Após estas colocações, passo ao exame de mérito da lide.

Quanto o mérito em si da matéria questionado nos presentes autos não há muito a se dizer, tendo em vista a decisão do Processo Administrativo Fiscal nº 10680.017579/99-87, Acórdão 104-18.901, de 22 de agosto de 2002, cujo voto foi proferido por este Relator e que agora transcrevo e adoto nas minhas razões de decidir neste processo:



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA**

Processo nº. : 10640.001107/00-58  
Acórdão nº. : 104-19.419

“Como se depreende do relatório, o núcleo da divergência entre a autoridade administrativa tributária, decisão singular e a recorrente está na possibilidade ou não de retificar ou complementar as Declarações de Imposto de Renda na Fonte (DIRFs), após o encerramento do ano-calendário, para incluir valores ajustados de imposto de renda na fonte, relativo há anos calendários anteriores.

Inicialmente é de se esclarecer que a competência para apreciar os processos administrativos relativos a solicitação de retificação de declarações, relativo a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal foi atribuída aos Delegados da Receita Federal e Inspectores da Inspeções da Receita Federal Classe Especial, no âmbito da respectiva jurisdição (Portaria SRF n.º 4.980/94, art. 1º, X).

Por outro lado, compete aos Conselhos de Contribuintes, observada sua competência por matéria e dentro dos limites de alçada fixados pelo Ministro da Fazenda, julgar os recursos de ofício e voluntários de decisão de primeira instância e de decisões de recursos de ofício, nos processos relativos a restituição de impostos e contribuições (Lei n.º 8.748/93, art. 3º, II).

Verifica-se nos autos que o pedido de retificação/complementação foi formalizado mediante o Ofício/PGFE/Gab nº 17, de 06/02/97, às fls. 32/33, acompanhado dos documentos de fls. 34/73, contendo informações atinentes aos vencimentos e honorários dos Procuradores da Fazenda do Estado de Minas Gerais, cujas fontes pagadoras são a Secretaria do Estado de Recursos Humanos e Administração, CNPJ 18.715.607/0001-13 e a Secretaria de Estado da Fazenda/Procuradoria-Geral da Fazenda Estadual, CNPJ 18.715.615/0012-12, respectivamente.

É sabido que ante o inciso I do art. 157 da Constituição Federal, que determina ser do Estado-Membro o produto da arrecadação do imposto de renda incidente na fonte sobre rendimentos pagos pela Unidade Federativa. Da mesma forma, é sabido que cabe a Secretaria da Receita Federal administrar os tributos e contribuições federais, aí incluso o imposto de renda na fonte, independentemente de ser órgão público ou privado. Ao Estado-Membro cabe o produto da arrecadação do imposto, incidente na fonte sobre rendimentos pagos, a qualquer título.

A discussão nesta linha não tem sentido, pois fica sem propósito, já que o cerne do processo está em se saber da possibilidade legal para se proceder



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10640.001107/00-58  
Acórdão nº. : 104-19.419

a uma retificação de DIRF depois de encerrado o ano-calendário, para se proceder a ajustes no imposto de renda na fonte, relativo há anos-calendários anteriores.

Na qualidade de julgador, entendo que não.

Senão vejamos:

A noção mais popular de “erro” consiste em se ter uma coisa como verdadeira, quando, em realidade, não o é. Entretanto, não foi o que aconteceu no presente caso.

Da análise dos autos verifica-se que o referido órgão, efetuava o pagamento de honorários, diretamente a cada procurador sem a devida retenção do imposto. Constatada a falha e considerando que o imposto de renda no caso, ficaria com o próprio Estado (como antecipação do repasse da União), a opção foi por uma solução não prevista no Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 1.041, de 1994. Ou seja, elaborou-se Declarações de Imposto de Renda na Fonte de forma retroativa, abrangendo os anos-calendário encerrados de 1993 a 1995.

É de se ressaltar que neste período não houve a retenção tempestiva do imposto de renda devido, sobre honorários recebidos. Desta forma, optou o órgão em descontar o montante não recolhido a partir de novembro de 1997, em parcelas mensais no valor de 10% sobre os vencimentos dos procuradores.

Ora, é visível que a preocupação fundamental da Secretaria de Estado da Fazenda é recuperar um imposto que deveria ter sido retido pela fonte pagadora na época oportuna e não foi, sob o frágil argumento que se tinha dúvidas quanto à tributação de honorários recebidos pelos Procuradores.

Ora, incabível tal argumento, já que é elementar, por demais, a dúvida apresentada, a tributação na fonte sobre honorários recebidos é pacífica não há discussão sobre a possibilidade de não ser tributada quando recebidos por qualquer pessoa. Qual seria a razão da isenção pretendida para os Procuradores.

Ademais, as próprias pessoas que foram beneficiadas com os honorários deveriam ter providenciado a tributação dos valores recebidos na declaração de ajuste anual.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA**

Processo nº. : 10640.001107/00-58  
Acórdão nº. : 104-19.419

Assim, de plano verifica-se que o procedimento efetuado pela Procuradoria Estadual da Fazenda não tem qualquer amparo legal. A retenção maior do que o devido em pagamentos futuros, como forma de compensar insuficiências de retenção em anos anteriores foge, totalmente, do conceito de retificar/complementar declarações e não encontra guarida na legislação tributária.

O Código Tributário Nacional – CTN reconhece a existência de duas possíveis entidades pessoais no pólo passivo de qualquer relação jurídica tributária, quais sejam: o contribuinte e o responsável (art. 121, parágrafo único). Desta forma, somente pode ser sujeito passivo a pessoa que tenha relação direta e pessoal com o fato gerador – hipótese em que a pessoa é contribuinte -, ou a pessoa que não seja o contribuinte, mas tenha necessariamente algum tipo de vínculo com o fato gerador – hipótese prescrita no art. 128 do CTN para a figura do responsável.

O art. 45 do CTN conceitua o contribuinte do imposto de renda como a pessoa que seja titular da disponibilidade econômica ou jurídica da renda ou provento tributável. Como, também, no parágrafo único do mesmo artigo estatui que “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”.

Assim, aquele que auferir a renda ou o provento é o contribuinte do imposto de renda, por ter relação direta e pessoal com a situação que configura o fato gerador desse tributo, que é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda ou provento.

Por outro lado, a fonte pode ser responsabilizada legalmente pelo cumprimento da obrigação de recolher o imposto de renda porque possui um vínculo com o fato gerador, eis que efetua o pagamento ou crédito que decorre da renda ou do provento tributável, embora não tenha relação natural com o fato sujeito à tributação, já que não é a pessoa titular da aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda ou do provento tributável.

Nesta Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, a Jurisprudência é pacífica no sentido de que quando a fonte tenha efetuado a retenção e fornecido o respectivo comprovante ao beneficiário da renda ou do provento, e caso o imposto seja considerado antecipação do imposto



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10640.001107/00-58  
Acórdão nº. : 104-19.419

devido pelo beneficiário na declaração de ajuste anual, este tem o direito de compensar o imposto retido, ainda que a fonte não o tenha recolhido, já que a responsabilidade passa a ser exclusiva da fonte pagadora.

Da mesma forma, a Jurisprudência é pacífica no sentido de que se a previsão da tributação na fonte se dá por antecipação do imposto devido na declaração de ajuste anual e se a ação fiscal ocorrer após o ano-base da ocorrência do fato gerador, incabível a constituição de crédito tributário através do lançamento de imposto de renda na fonte na pessoa jurídica pagadora dos rendimentos. O lançamento, a título de imposto de renda, se for o caso de omissão de rendimento ou de receita, deverá ser efetuado em nome do contribuinte, beneficiário do rendimento ou receita, exceto no regime de exclusividade do imposto na fonte.

Em síntese, a fonte tem o direito de descontar o imposto de renda na fonte quando paga a renda, receita ou provento e por outro lado, o contribuinte tem o direito de receber da fonte o informe de rendimento e retenção, para que possa exercer os efeitos de direito daí eventualmente derivados, inclusive o de compensar o imposto retido na fonte com o imposto que tiver que pagar na declaração de ajuste anual.

Assim, é conclusivo que, segundo a lei tributária, para que o contribuinte possa exercer o direito de compensar o imposto pago na fonte com o imposto a pagar sobre os rendimentos na declaração anual de ajuste, é necessário que a fonte lhe forneça o comprovante de retenção.

Por outro lado, tem-se como regra básica que a percepção de rendimentos pode gerar a obrigação de ser pago o tributo correspondente; para tanto, a legislação ordinária fixa os parâmetros que, uma vez atingidos, dão lugar ao nascimento da obrigação tributária.

Dentre as regras traçadas pela lei tributária, está a que marca o momento em que se considera ocorrida a disponibilidade da renda ou dos proventos e, conseqüentemente, em que nasce a obrigação tributária correspondente.

A responsabilidade pela retenção do imposto, no caso tratado dos autos (honorários), nos termos da lei que a instituiu, se dá a título de antecipação daquele que o contribuinte, pessoa física, tem o dever de apurar em sua declaração de ajuste anual.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10640.001107/00-58  
Acórdão nº. : 104-19.419

A pessoa física beneficiária é o titular da disponibilidade econômica, ou seja, é efetivamente o contribuinte. O fato de a fonte não efetuar a retenção, a título de antecipação do devido na declaração, não exime o contribuinte - pessoa física de incluir os rendimentos recebidos em sua Declaração de Ajuste Anual.

No caso dos autos é conclusivo que a legislação regente não dá guarida a essa opção de apresentar DIRFs com efeito retroativo para incluir imposto de renda na fonte, sobre o qual não houve retenção na fonte na época adequada. Ou melhor dizendo não houve retenção, o que existe é um acerto entre a fonte pagadora (Secretaria de Estado da Fazenda de Minas Gerais) e os beneficiários dos rendimentos, com o visível intuito da fonte pagadora receber o imposto de renda na fonte que não foi retido em época oportuna. Este procedimento não pode ser eleito como sendo correto e adequado para a Secretaria de Fazenda solucionar o seu problema.

Por ocasião do ajuste do imposto, só há um sujeito passivo. A lei não dá guarida para se eleger, conforme as circunstâncias, ora um, ora outro. Tendo-se a identificação do beneficiário, sobre ele deve recair o imposto, visto ser sujeito passivo - contribuinte da relação jurídica.

Assim, é que o legislador, nos casos de incidência na fonte, quanto a rendimentos pagos e não sujeitos a ajuste anual, previu ser de inteira responsabilidade da fonte pagadora o recolhimento de imposto não retido. Fala-se, aqui, do Decreto-lei nº 5.844, de 1943, com ênfase aos seus artigos 99, 100 e 103.

Referidos artigos encontram-se consolidados nos arts. 574 e parágrafo único, 576 do RIR/80; 791 e 919 do RIR/94; e 717 e 722 do RIR/99, citando os dois primeiros por estarem vigentes quando da ação fiscal e, o último, em vigência.

Apesar de os três Regulamentos acima citados considerarem os dispositivos legais previstos no Decreto-lei nº 5.844, de 1943, como também aplicáveis à obrigação da fonte de reter o imposto quando do pagamento de rendimento sujeitos à incidência na fonte a título de antecipação, não é este o ordenamento jurídico previsto naquele diploma legal.

Na sistemática do Decreto-lei nº 5.844, de 1943, no "Título I - Da Arrecadação por Lançamento - Parte Primeira - Tributação das Pessoas Físicas" (arts. 1º a 26) previa-se a incidência de imposto de renda anual, por



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA**

Processo nº. : 10640.001107/00-58  
Acórdão nº. : 104-19.419

cédulas, deduções cedulares e abatimentos) e ainda não contemplava a incidência de imposto na fonte sobre os rendimentos sujeitos à tabela progressiva anual.

Na "Parte Segunda - Tributação das Pessoas Jurídicas" do art. 27 a 44. Os artigos 45 a 94 referem-se a casos especiais de incidência de imposto (espólio, liquidação, extinção e sucessão de pessoas jurídicas, empreitadas de construção, atividade rural, transferência de residência para o País, administração do imposto pela entrega da declaração, pagamento do imposto em quotas, meios, local e prazo de pagamento.

O "Título II - Da Arrecadação das Fontes" que interessa à formação de convicção para julgamento do lançamento em questão, desdobra-se em III Capítulos, que são:

O Capítulo I envolve os seguintes rendimentos: quotas-partes de multas (art. 95), títulos ao portador e taxas (art. 96), rendimentos de residentes ou domiciliados no estrangeiro (art. 97) e de exploração de películas cinematográficas estrangeiras (art.98). Esses rendimentos sujeitavam-se ao imposto de renda na fonte a alíquotas específicas.

O "Capítulo II - Da retenção do Imposto" determina, no art. 99, o momento em que compete à fonte reter o imposto referente aos rendimentos especificados nos arts. 95 e 96. E, no art. 100, o momento da retenção quanto aos rendimentos tratados nos arts. 97 e 98.

O "Capítulo III - Do Recolhimento do Imposto" disciplina a obrigatoriedade de recolher aos cofres públicos o imposto retido e o prazo desse recolhimento (arts. 101 e 102, respectivamente). E, em seu art. 103, espelha o seguinte ditame legal:

"Art. 103. Se a fonte ou o procurador não tiver efetuado a retenção do imposto, responderá pelo recolhimento deste, como se o houvesse retido."

Dos dispositivos legais acima, pode-se constatar os seguintes fatos:

1 - No Decreto-lei nº 5.844, de 1943, ainda não havia sido instituído o regime de tributação de imposto na fonte sobre rendimentos do trabalho assalariado e não assalariado, que eram tributados tão-somente na declaração anual.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA**

Processo nº. : 10640.001107/00-58  
Acórdão nº. : 104-19.419

2 - Os artigos 95 a 98 do referido Decreto-lei contemplam quatro tipos de rendimentos que se sujeitavam ao imposto na fonte e não eram incluídos na declaração anual. Ou seja, embora não expressamente na lei, a incidência era de exclusividade de fonte.

3 - Na seqüência, tratando-se de rendimentos que sofriam a incidência de imposto de renda na fonte quando do pagamento ao beneficiário, sem que aqueles rendimentos se sujeitassem à tributação na declaração anual, sabiamente o legislador, no art. 103, instituiu a figura típica do responsável pelo imposto, caso não tivesse efetuado a retenção a que estava obrigado. Assim, em casos que tais, instituiu-se a figura do substituto, conforme defendido na doutrina.

É de notório conhecimento o disciplinamento do inciso III, do art. 97, do CTN, através do qual somente a lei pode estabelecer a definição de sujeito passivo.

Ocorre que, ao longo dos anos, o artigo 103 do Decreto-lei nº 5.844, de 1943, equivocadamente, vem constituindo matriz legal de artigo de Regulamento do Imposto de Renda, baixado por Decretos, os quais têm a função de tão-somente consolidar e regulamentar a legislação do imposto de renda. Assim, nos termos do art. 99 do CTN, "O conteúdo e o alcance dos decretos restringem-se aos das leis em função das quais sejam expedidos, ...".

Logo, não pode dispositivo regulamentar, baixado por Decreto, estender o conceito de sujeito passivo, no caso de responsável, onde a lei não o fez.

A responsabilidade, no caso da fonte pagadora obrigada a reter o imposto de renda, a título de redução daquele a ser apurado na Declaração de Ajuste Anual, se dá tão-somente dentro do próprio ano-base.

Isto porque o fato de a fonte pagadora não efetuar a retenção do imposto na fonte, a título de antecipação, por mero equívoco ou mesmo omissão, não significa que o beneficiário do rendimento ou receita esteja desobrigado de incluir esses rendimentos entre aqueles sujeitos à tabela progressiva na declaração, pois, efetivamente, é ele o contribuinte.

Pode-se, pois concluir, o equívoco quanto à eleição da fonte, como sujeito passivo (responsável-substituto), quando a retenção é, por lei, mera antecipação do devido na declaração e a exigência se dá após o



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10640.001107/00-58  
Acórdão nº. : 104-19.419

correspondente ano-base. Até porque, perante a órgão fiscalizador e julgador administrativo, em primeiro ou segundo grau, a pessoa jurídica é a beneficiária das importâncias e, portanto, sujeito passivo/contribuinte na declaração anual de ajuste. Daí a firme jurisprudência administrativa no sentido de se manter a exigência do imposto de renda apurado na declaração anual, decorrente da inclusão dos rendimentos que não sofreram a incidência na fonte.

Enfim, é entendimento deste relator, que se a previsão da tributação na fonte dá-se por antecipação do imposto devido na declaração de ajuste anual de rendimentos, e se a ação de solicitar retificação ou complementação de declaração de imposto de renda na fonte, com intuito de ajustar valores de imposto de renda na fonte com efeito retroativo, ocorrer após 31 de dezembro do ano do fato gerador, descabe a solicitação de retificação/complementação. A responsabilidade pelo recolhimento do imposto de renda passa a ser exclusivamente do beneficiário do rendimento.

Em razão de todo o exposto e por ser de justiça, voto no sentido de negar provimento ao recurso.”.

Como se depreende do voto acima transcrito, a falta de retenção do imposto de renda pela fonte pagadora não exonera o beneficiário dos rendimentos da obrigação de incluí-los, para tributação, na declaração de rendimentos.

Finalmente, nota-se nos autos às fls. 04/08, que autoridade lançadora aplicou a multa de lançamento de ofício cobrada juntamente com o tributo, a princípio, nos termos do artigo 7º, I, § 1º do Decreto n.º 70.23/72, o primeiro ato praticado por iniciativa do fisco, formalmente cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária, exclui a espontaneidade e, conseqüentemente, tomaria cabível é a penalidade prevista no artigo 4º, inciso I, da Lei n.º 8.218/91.

Entretanto, nestes autos se torna necessário uma análise mais profunda sobre a aplicabilidade da multa de lançamento de ofício.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA**

Processo nº. : 10640.001107/00-58  
Acórdão nº. : 104-19.419

Apesar da recorrente ter retificado a sua declaração de ajuste anual e incluído os rendimentos omitidos, de forma espontânea, antes do início da ação fiscal, entendo que seja aplicável a multa de lançamento de ofício. Senão vejamos:

A defesa da recorrente está amparada no argumento chave de que a exigência não pode ser mantida porque padece de vício de ilegalidade, uma vez que a denúncia espontânea é um benefício legal outorgado pelo legislador tributário, voltado à exclusão da responsabilidade por infração, e a interpretação do artigo 138 do Código Tributário Nacional é muito clara e dela não podem restar dúvidas, ou seja, que a lei determina a exclusão da responsabilidade com o pagamento do tributo devido e dos juros de mora, não havendo penalidade imputada a contribuinte, além dos juros de mora, se houver espontaneidade de sua parte ao denunciar a infração cometida.

De nossa parte, não duvidando da dificuldade que o assunto oferta, entendemos que seja incontestável que o instituto da denúncia espontânea é uma oportunidade que a lei concede aos devedores de tributos para regularizarem sua situação, facilitando o trabalho da fiscalização.

Diz o Código Tributário Nacional, em seu Capítulo de Responsabilidade Tributária:

“Art. 138 - A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo único – Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.”



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA**

Processo nº. : 10640.001107/00-58  
Acórdão nº. : 104-19.419

Da exegese do mandamento acima, verifica-se que tal dispositivo pertencente ao Código Tributário Nacional, que traça normas ou diretrizes à lei ordinária, prevê e estimula a denúncia espontânea pelo infrator, dispensando-o da penalidade estabelecida em lei.

Não há dúvidas, que no caso concreto a recorrente não recolheu o tributo com atraso. Somente tomou a iniciativa de informar a autoridade tributária, antes de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização relacionada com a infração, que omitira rendimentos nas declarações apresentadas anteriormente.

É de se esclarecer que a recorrente que exerce o cargo de Procuradora da Fazenda do Estado de Minas Gerais, apresentou as Declarações de Ajuste Anual dos exercícios de 1994, 1995 e 1996, anos-calendários de 1993, 1994 e 1995, respectivamente, dentro do prazo legal, incluindo apenas os rendimentos fixos pagos pela Superintendência Central de Pagamento de Pessoal, constantes do informe de rendimentos fornecido pelo Órgão Pagador com retenção do imposto de renda retido na fonte. Nota-se que na oportunidade, não houve a inclusão dos rendimentos tributáveis e seus respectivos impostos de renda retido na fonte oriundos de honorários advocatícios em causas judiciais, envolvendo a defesa da Fazenda Estadual, pagas pelas Procuradorias Regionais da Fazenda.

A recorrente, pleiteando a inclusão dos rendimentos omitidos e do IRRF, protocolizou, espontaneamente, pedido de retificação de suas declarações de rendimentos dos exercícios acima referidos, apresentando, para tanto, as respectivas declarações retificadoras, o comprovante de rendimentos pagos e de retenção do imposto de renda na fonte fornecido pela Secretaria de Estado da Fazenda de Minas Gerais – PGFE, apontando os honorários advocatícios recebidos naqueles exercícios e o respectivo imposto de renda retido na fonte.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10640.001107/00-58  
Acórdão nº. : 104-19.419

Entretanto, a autoridade julgadora singular entendeu que o procedimento de retificar/complementar as DIRFs não tinha qualquer amparo legal. Ou seja, retenção a maior do que o devido no mês do pagamento, como forma de compensar insuficiências de retenção de anos anteriores. Assim, negou provimento a impugnação.

Por outro lado, a autoridade administrativa da DRF em Juiz de Fora, acatou parcialmente a retificação das Declarações de Ajuste Anual dos exercícios financeiros de 1994 a 1996 para alterar os rendimentos tributáveis recebidos de pessoas jurídicas (Processo nº 10640.00454/97-69)

Por sua vez, a Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, em Sessão de 21 de agosto de 2002, analisando o Processo Administrativo Fiscal nº 10680.017579/99-87 em que a Secretaria de Estado de Fazenda do Estado de Minas Gerais, solicitava retificação/complementação de DIRFs, negou provimento ao recurso apresentado, não admitindo a retificação/complementação de imposto de renda não retido na época oportuna.

Em conclusão, foram desconsiderados o IRFONTE contido nas DIRF retroativas entregues em 18/02/97, bem como foi desconsiderado o IRFONTE informado como se retido fosse nas Declarações Retificadoras de Ajuste Anual dos exercícios de 1994 a 1996. Porém, foi mantido a inclusão dos rendimentos a título de honorários advocatícios, recebidos da Procuradoria Geral da Fazenda Estadual de Minas Gerais. Entretanto, não houve o pagamento do tributo devido e dos juros de mora.

É conclusivo que a razão está com a autoridade lançadora, já que no nosso sistema tributário tem o princípio da legalidade como elemento fundamental para que flore o



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA**

Processo nº. : 10640.001107/00-58  
Acórdão nº. : 104-19.419

fato gerador de uma obrigação tributária, ou seja, ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei.

Seria por demais mencionar, que a Lei Complementar não pode ser conflitada ou contraditada por legislação ordinária. E que, ante o princípio da reserva legal (CTN, art. 97), e o pressuposto da estrita legalidade, ínsito em qualquer processo de determinação e exigência de crédito tributário em favor da Fazenda Nacional, insustentável o procedimento administrativo que, ao arrepio do objetivo, finalidade e alcance de dispositivo legal, imponha ou venha impor exação.

Só posso concordar com a autoridade lançadora no sentido que a interpretação do dispositivo em questão é muito clara e dela não podem restar dúvidas. A lei determina a exclusão da responsabilidade, ou seja, não haverá penalidade imputada ao contribuinte, além dos juros de mora, se houver espontaneidade de sua parte ao denunciar a infração cometida, acompanhado, se for o caso, do pagamento do tributo e dos juros de mora, já que sofrer uma penalidade significa a responsabilização do faltoso pela infração cometida e se o artigo 138 do CTN exclui a responsabilidade daquele que auto denuncia uma infração fiscal, logo não poderá o infrator confesso sofrer uma penalidade.

Ora é sabido que o art. 138 do CTN limita a responsabilidade nos casos de denúncia espontânea apenas para o pagamento do tributo devido e dos juros de mora.

Diante disto, entendo ser incabível a pretensão apresentada pela recorrente, devendo ser mantido a cobrança da multa de lançamento de ofício e os juros de mora lançados.

Em razão de todo o exposto e por ser de justiça, voto no sentido de: I – REJEITAR preliminar de nulidade do lançamento; II - ACOLHER a preliminar de decadência



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10640.001107/00-58  
Acórdão nº. : 104-19.419

suscitada pelo sujeito passivo, para declarar extinto o direito de a Fazenda Pública constituir crédito tributário relativo ao exercício de 1995, correspondente ao ano-calendário de 1994; e III – no mérito NEGAR provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 01 de julho de 2003

  
NELSON MALLMANN