



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

Processo nº : 10680.012270/00-05
Recurso nº : 128.385
Matéria : IRPF - EX.: 1996
Recorrente : MAURO DRUMOND
Recorrida : DRJ/BELO HORIZONTE - MG
Sessão de : 23 de fevereiro de 2005
Acórdão nº : 102-46.652

NORMAS PROCESSUAIS – SUSPENSÃO DA EXIGÊNCIA – A suspensão da exigência somente pode ser efetivada nas situações previstas no artigo 151, do CTN.

ILEGITIMIDADE PASSIVA – Inexiste nulidade por ilegitimidade passiva se a exigência do tributo é dirigida à pessoa física beneficiária da renda omitida, esta tributável na fonte e na declaração.

REVISÃO DAS DECLARAÇÕES DE AJUSTE ANUAL – Os dados patrimoniais e financeiros que informam a declaração de ajuste anual da pessoa física estão sujeitos à verificação fiscal, na forma do artigo 74, do Decreto-lei n.º 5844, de 1943.

IMPOSTO DE RENDA - RETENÇÃO NA FONTE – GLOSA – Somente pode ser deduzido na declaração de ajuste anual o imposto de renda efetivamente antecipado pela fonte pagadora ou pelo próprio contribuinte.

DENÚNCIA ESPONTÂNEA – RETIFICAÇÃO DA DECLARAÇÃO – A aplicação da norma contida no artigo 138, do CTN, requer apresentação dos fatos, omitidos, à Administração Tributária antes do início de qualquer atitude de verificação por parte desta última, e o pagamento do correspondente tributo devido.

ACRÉSCIMOS LEGAIS – Apurada, em procedimento de ofício, a ocorrência de infração tributária com conseqüente não pagamento do tributo devido, deve a mesma ser punida com aplicação de penalidade e ter a União o ressarcimento compensatório pelo tempo em que o numerário não foi aproveitado em prol do benefício público.

Preliminar rejeitada.

Recurso negado.



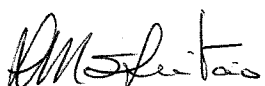
**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 10680.012270/00-05

Acórdão nº : 102-46.652

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por MAURO DRUMOND.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar de erro na identificação do sujeito passivo e, no mérito, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO
PRESIDENTE


NAURY FRAGOSO TANAKA
RELATOR

FORMALIZADO EM: 08 JUL 2005

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros LEONARDO HENRIQUE MAGALHÃES DE OLIVEIRA, JOSÉ OLESKOVICZ, EZIO GIOBATTÀ BERNARDINIS, JOSÉ RAIMUNDO TOSTA SANTOS, GERALDO MASCARENHAS LOPES CANÇADO DINIZ e MARIA GORETTI DE BULHÕES CARVALHO.



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

Processo nº. : 10680.012270/00-05

Acórdão nº. : 102-46.652

Recurso nº. : 128.385

Recorrente : MAURO DRUMOND

RELATÓRIO

Litígio decorrente do inconformismo do contribuinte com a exigência de crédito tributário, em montante de R\$ 27.369,12, por Auto de Infração, de 28 de setembro de 2000, que teve origem na glosa de imposto de renda retido na fonte sobre rendimentos percebidos Secretaria de Estado da Fazenda do Estado de Minas Gerais, CNPJ 18.715.615/0012-12, em valor de R\$ 37.341,62, com IR-Fonte (não descontado nem recolhido pela fonte pagadora) de R\$ 10.045,19, valor pleiteado na declaração de rendimentos n.º 3.544.624, ano-calendário de 1.995, entregue em 26 de março de 1997, retificadora daquela entregue em 30 de abril de 1996, n.º 045.521, em razão de não ter havido retenção do tributo pela fonte pagadora, conforme indicado na Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal, fl. 03.

Esta alteração nos dados iniciais, segundo o referido Termo de Verificação Fiscal, decorreu de ter o contribuinte, bem assim, outros procuradores vinculados à Fazenda do Estado de Minas Gerais, recebido honorários, de acordo com a Resolução n.º 2.379, sem a devida retenção do IR-Fonte, e, após acordo entre fonte pagadora e beneficiários, decidiu-se pela apresentação de DIRF retificadora contendo os valores corretos e o IR-Fonte, enquanto os beneficiários apresentariam Declaração de Ajuste Anual – DAA retificadora para incluir os valores não tributados na fonte e nem declarados.

No entanto, não houve a retenção na fonte, sendo esta ajustada para ser incluída em pagamentos futuros, parceladamente, até que houvesse a compensação com todo o imposto que deixou de ser retido na época.

Assim, consta que esta fonte pagadora apresentou DIRF retificadora, para o ano-calendário de 1.995, onde foram informados diversos pagamentos, inclusive aquele efetivado para este contribuinte. Porém, sendo esta



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

Processo nº : 10680.012270/00-05

Acórdão nº : 102-46.652

revisada pelo Serviço de Tributação de Belo Horizonte, processo n.º 10680.017579/99-87, o pedido de retificação foi *indeferido* sendo considerado para esse fim que a dita fonte não efetuou qualquer retenção de tributo no período de referência para este contribuinte (incluído no rol dos procuradores da fazenda).

Quanto a esse processo de retificação da DIRF, conveniente destacar que a Procuradoria do Estado de Minas Gerais, não conformada com o indeferimento de seu pedido, apresentou impugnação, porém, considerada intempestiva pela Delegacia de Julgamento de Belo Horizonte. O recurso ao E. Primeiro Conselho de Contribuintes teve posição contrária ao provimento, por unanimidade de votos¹.

Este contribuinte contestou a exigência com apresentação de peça impugnatória, tempestiva, na qual argüiu que a responsabilidade tributária, por substituição legal, é da fonte pagadora e não do contribuinte, nos termos dos artigos 150, § 7.º, da CF/88, 45, § único, 121, § único, II, e 128, do CTN.

Segundo esse entendimento, a atribuição de responsabilidade a terceiros, na forma do artigo 45, do CTN, significa relação jurídica tributária surge com a ocorrência do fato gerador – auferir rendimento sujeito à retenção na fonte –

¹ Número do Recurso: **124590** - Câmara: **QUARTA CÂMARA** - Número do Processo: **10680.017579/99-87** - Tipo do Recurso: **VOLUNTÁRIO** - Matéria: **IRF** - Recorrente: **MG - SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA - PROCURADORIA GERAL DA FAZENDA ESTADUAL/PGFE** - Recorrida/Interessado: **DRJ-BELO HORIZONTE/MG** - Data da Sessão: **22/08/2002 00:00:00** - Relator: **Nelson Mallmann** - Decisão: **Acórdão 104-18901** - Resultado: **NPU - NEGADO PROVIMENTO POR UNANIMIDADE** - Texto da Decisão: Por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso. Ementa: DECLARAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE (DIRF) - RETIFICAÇÃO/COMPLEMENTAÇÃO PARA INCLUSÃO DE AJUSTES NOS 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. Pesquisa site www.conselhos.fazenda.gov.br/processos/Informações Processuais - Conselho = Primeiro Conselho - Pesquisa por = Número do processo - Argumento = 10680.017579/99-87, 10 de fevereiro de 2005, 15:26 h.



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

Processo nº. : 10680.012270/00-05

Acórdão nº. : 102-46.652

e tem como sujeito passivo o *responsável*, qual seja, a *fonte pagadora*. A colaborar com essa tese, o entendimento de Alfredo Augusto Becker citado no Acórdão do STJ no julgamento dos Embargos de Divergência n.º 59.513 – SP. Também, entendimento manifestado no Acórdão no Resp 99.463, DJ de 16 de junho de 1997.

Ainda, ensinamentos de Bernardo Ribeiro de Moraes apud Alexandre Barros Castro (em Teoria e Prática do Direito Processual Tributário, SP, Ed. Saraiva, 2000, pág. 128), interpretando o artigo 919, § único do RIR/94, no sentido de que a figura do substituto tributário pressupõe a exclusão da responsabilidade da pessoa substituída, que é o contribuinte. Também, entendimento de Cléber Giardino (apud Alexandre Barros de Castro, ob. Citada, pág. 174) sobre a substituição tributária.

Compõem a mesma base os entendimentos de Sacha Calmon Navarro Coelho, Alexandre Barros Castro, que deixo de parafraseá-los para não tornar cansativo o assunto, quando os demais já deixam clara a idéia a fundamentar. Também, a jurisprudência administrativa de alguns colegiados do Primeiro Conselho de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Trazendo o detalhe significativo de que o empregador é órgão público, o sujeito passivo entende que a norma contida no artigo 157, I, da CF/88, determina propriedade do produto da arrecadação desse tributo ao Estado.

Sendo do Estado de Minas Gerais a propriedade do tributo que deveria ter sido descontado e arrecadado, a União, não poderia dele exigir o valor não recolhido para posteriormente devolvê-lo. Ainda nessa linha de raciocínio, entendimento de que o Estado poderia fazer a retenção a qualquer época, condição que justificaria a retificação da DIRF.

A exigência de tributo do beneficiário traduziria uma duplicidade de pagamentos considerando a devolução parcelada à fonte pagadora.

Jurisprudência judicial a respeito da propriedade do IR, sobre pagamentos efetuados pelo Estado, na forma do Artigo 157, I, da CF/88.



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

Processo nº. : 10680.012270/00-05
Acórdão nº. : 102-46.652

Entendimento de Marco Aurélio Greco sobre o IR pago na forma do artigo 157, I, da CF/88.

Argüiu que o fato de ter a Administração Tributária aceitado a declaração retificadora constituiria vedação ao direito de, posteriormente, modificar os critérios adotados para proceder a novo lançamento sobre a mesma matéria, conforme determina a norma contida no artigo 146, do CTN.

Entendimento, ainda, de que a multa e os juros de mora são de responsabilidade da fonte pagadora, com suporte na posição expendida pelo chefe do SESIT /DRF/ BHE em Memorando 023/98, de 10 de março de 1998, no qual esclarece que *"caso os contribuintes tenham incluído em rendimentos nas respectivas declarações deverão ser exigidos do Governo do Estado de Minas os juros de mora relativos ao período de atraso. Observe-se, por oportuno, que não cabe multa no caso porque o sujeito passivo por responsabilidade é órgão público."*, amparada pelo Parecer CST / SIPR / n.º 794, de 12 de abril de 1983.

Entendimento de que a isonomia tributária não permite a transferência da penalidade e dos juros ao beneficiário.

O beneficiário, também, não estaria sujeito à ditos encargos porque efetivou a devida retificação da declaração de ajuste anual, antes da ação fiscal, subsumindo-se aos moldes da norma contida no artigo 138, do CTN.

Requerida a interpretação dos fatos na forma mais benigna em favor do sujeito passivo, com amparo das normas do artigo 112 do CTN.

Finalizada a peça impugnatória com pedido pelo sobrestamento do presente processo até o julgamento final da lide relativa ao pedido de retificação da DIRF pelo Estado de Minas Gerais.

Em primeira instância, a lide foi julgada em 21 de março de 2001, conforme Decisão DRJ/BHE n.º 511, fls. 106, e nessa oportunidade a exigência foi considerada procedente.



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

Processo nº. : 10680.012270/00-05

Acórdão nº. : 102-46.652

Nesse ato, a suspensão da exigência em razão do trâmite do pedido de retificação da DIRF pela fonte pagadora foi rejeitada considerando a Autoridade Julgadora que o tributo exigido teve origem na compensação de imposto retido a maior em exercícios posteriores, no ajuste anual, ato que carece de fundamentação legal.

Quanto à competência estadual para legislar sobre o Imposto de Renda, a referida Autoridade refutou a posição inadequada do impugnante esclarecendo que a norma do artigo 157, I, da CF/88 não atribui competência ativa aos Estados, mas trata, unicamente, da repartição de receitas. A competência para legislar sobre o IR é exclusiva da União, segundo o artigo 153, III, da CF/88, e a relação jurídica que se estabelece é entre o sujeito passivo e a União.

Esclarecido e justificado sobre a obrigatoriedade de o beneficiário informar e submeter ditos rendimentos à incidência tributária na declaração de ajuste anual, independente da efetiva retenção do IR pela fonte pagadora, na forma do artigo 13, da lei n.º 8.383, de 1991⁽²⁾ e artigo 12, I, da lei n.º 8.981, de 1.995⁽³⁾.

Informado sobre a periodicidade anual do IR para as pessoas físicas, e sobre a característica de *antecipação* dos valores pagos em cada mês. Acórdãos 106-07.498 e 106-07.734, da Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, no mesmo sentido.

A Autoridade monocrática informou sobre a falta de amparo legal para o procedimento efetivado pela Procuradoria Fiscal do Estado de Minas Gerais em descontar parceladamente o IR não descontado no momento da ocorrência dos

² Lei n.º 8.383, de 1991 - Art. 13. Para efeito de cálculo do imposto a pagar ou do valor a ser restituído, os rendimentos serão convertidos em quantidade de Ufir pelo valor desta no mês em que forem recebidos pelo beneficiário.

Parágrafo único. A base de cálculo do imposto, na declaração de ajuste anual, será a diferença entre as somas, em quantidade de Ufir:

³ Lei n.º 8.981, de 1995 - Art. 12. A base de cálculo do imposto devido no ano-calendário será a diferença entre as somas :



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

Processo nº. : 10680.012270/00-05
Acórdão nº. : 102-46.652

atos. A moratória prevista no artigo 152, do CTN, somente pode ser obtida por autorização em lei.

Aditou essa autoridade que a parcela de IR relativa à correção do erro foi aproveitada nos anos-calendário de 1.997 e 1.998, pelo beneficiário, razão para não se encontrar disponível para uso na declaração de origem.

Inadequada a denúncia espontânea porque não exigido tributo sobre a retificação pleiteada, mas pela inexatidão da declaração apresentada por conter compensação de IR-Fonte não recolhido. Nesta situação, a norma não estaria satisfeita porque a matéria tributada não foi acompanhada do respectivo pagamento do imposto.

Aditado, que a Administração Tributária pode rever de ofício o procedimento executado pelo contribuinte, na forma do artigo 149, V e VIII, do CTN. Ressaltado, ainda, pela Autoridade julgadora, que o processamento da declaração original foi induzido a erro em razão da DIRF conter informação incorreta, enquanto a DIRF complementar, conduziu à aceitação da DAA retificadora.

No entanto, uma vez comprovado, em diligência, que não houve a retenção informada, a Decisão SESIT n.º 1.143/99, fls. 35 a 43, conteve determinação para providências corretivas e somente nesse momento, após a comprovação do fato, é que a Administração Tributária manifesta-se oficialmente sobre o procedimento.

Os juros de mora não podem ser afastados pela falta de dispositivo legal a permitir a dispensa.

Informado que as normas contidas no artigo 112, do CTN, não se aplicam a esta situação.

I - de todos os rendimentos percebidos durante o ano-calendário, exceto os isentos, os não-tributáveis, os tributáveis exclusivamente na fonte e os sujeitos à tributação definitiva;



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

Processo nº : 10680.012270/00-05

Acórdão nº : 102-46.652

Finalizada a decisão com esclarecimento sobre a extensão dos efeitos das decisões administrativas e do Poder Judiciário.

Não conformado com a posição contrária a seus interesses, o contribuinte dirigiu recurso ao E. Primeiro Conselho de Contribuintes, fls. 208 a 248, no qual reiterou os argumentos expendidos na fase anterior.

Arrolamento de bens, fls. 138 e 150 a 154.

É o Relatório.

Assinatura manuscrita em tinta preta, localizada no canto inferior direito da página.



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

Processo nº. : 10680.012270/00-05
Acórdão nº. : 102-46.652

VOTO

Conselheiro NAURY FRAGOSO TANAKA, Relator

Atendidos os requisitos de admissibilidade, conheço da peça recursal e profiro voto.

Uma das questões integrantes da contestação apresentada pelo contribuinte no sentido de suspender o seguimento processual, caso correta perante a legislação de referência, é a existência de um pedido de retificação de DIRF's pela fonte pagadora, inclusive daquela que envolve este contribuinte e o período investigado, via processo 10680.017579/99-87.

Justificativa para essa posição é o fato de que aceito tal pedido, em forma definitiva, deixaria de existir a infração cometida por este contribuinte.

Suspender o seguimento processual em virtude da existência do processo de retificação das DIRF's não me parece a solução mais correta, apesar de as matérias estarem ligadas.

O artigo 265, IV ⁽⁴⁾ do Código de Processo Civil trata da suspensão do processo civil quando a sentença de mérito depender de outra causa, ou da prova da relação jurídica objeto de outro processo pendente, quando depender da verificação de determinado fato, entre outros motivos.

⁴ Código de Processo Civil – CPC – Lei n.º 5.869, DE 11 DE JANEIRO DE 1973 - Art. 265. Suspende-se o processo:

(....)

IV - quando a sentença de mérito:

a) depender do julgamento de outra causa, ou da declaração da existência ou inexistência da relação jurídica, que constitua o objeto principal de outro processo pendente;

b) não puder ser proferida senão depois de verificado determinado fato, ou de produzida certa prova, requisitada a outro juízo;

c) tiver por pressuposto o julgamento de questão de estado, requerido como declaração incidente;



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

Processo nº. : 10680.012270/00-05

Acórdão nº. : 102-46.652

No entanto, este processo diz respeito a fato jurídico tributário, vinculado a essa área, e é regulado pelo CTN, pelo Decreto n.º 70.235, de 1972 e pela lei n.º 9.784, de 1999.

Suspendem a exigibilidade do tributo, quando implementados os requisitos constantes do artigo 151, do CTN⁽⁵⁾. No entanto, neles não se encontra inserido motivo semelhante ao existente no CPC e argüido pelo recorrente.

Então, não há suporte legal para permitir ao funcionário administrativo inibir a exigência ou a seqüência processual, o que torna obrigatória a obediência aos atos e prazos processuais, em razão da vinculação daquele a determinados princípios, como o da impulsão de ofício⁶.

No entanto, aconselhável julgar as exigências decorrentes posteriormente ou conjuntamente com aquele contra a fonte pagadora. Essa forma de proceder foi a que deu suporte à formalização da exigência, como se constata no Termo de Verificação Fiscal, fl. 08, na citação à decisão denegatória do pedido de

⁵ CTN - Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

I - moratória;

II - o depósito do seu montante integral;

III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;

IV - a concessão de medida liminar em mandado de segurança.

V - a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial;
(Inciso incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

VI - o parcelamento. **(Inciso incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)**

Parágrafo único. O disposto neste artigo não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja suspenso, ou dela consequentes.

⁶ Lei n.º 9.784, de 1.999 - Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de:

(....)

XII - impulsão, de ofício, do processo administrativo, sem prejuízo da atuação dos interessados;



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

Processo nº : 10680.012270/00-05

Acórdão nº : 102-46.652

retificação efetivado pela Procuradoria de Estado da Fazenda de Minas Gerais, fl. 35, e na decisão, em nível de DRJ, no sentido de desconhecer do recurso por intempestividade, fl. 44.

Na mesma linha, o julgamento nesta instância, quando se aguardou a decisão do processo em que a fonte pagadora é parte interessada.

Destarte, apesar de fundamentada, subsidiariamente, com determinação inerente ao processo civil, a solicitação do recorrente não pode ser acolhida.

Na parte tocante ao mérito, argüiu o recorrente que a União deixa de ter interesse nesse tributo em decorrência do produto dessa arrecadação pertencer ao Estado, conforme disposto no artigo 157, I, da CF/88⁽⁷⁾, e já ter sido recolhido.

Com a devida vênia do recorrente, essa tese conteve desprezo à competência da União para legislar sobre o Imposto de Renda.

Segundo o artigo 153, III, da CF/88, *compete à União instituir Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza*⁸.

Trazendo a este voto os ensinamentos de Roque Antonio Carrazza⁹, a competência tributária é *"a faculdade de editar leis, que criem, in abstracto, tributos. Constitui manifestação da autonomia da pessoa política e, assim, sujeita ao ordenamento jurídico-constitucional"*.

⁷ CF/88 - Art. 157. Pertencem aos Estados e ao Distrito Federal:

I - o produto da arrecadação do imposto da União sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem;

⁸ CF/88 - Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

(...)

III - renda e proventos de qualquer natureza;

⁹ CARRAZZA, Roque Antonio, Curso de Direito Constitucional Tributário, 16.^a Ed. São Paulo, Malheiros, 2001, p. 427 e 428.



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

Processo nº. : 10680.012270/00-05

Acórdão nº. : 102-46.652

Explica o autor que a competência tributária conforma-se, obrigatoriamente, aos parâmetros estabelecidos pelo ordenamento jurídico-constitucional em razão do princípio da legalidade, e em função das chamadas "*normas de estrutura*"¹⁰, que especificam quem pode exercitá-las, de que forma e dentro de que limites temporais e espaciais.

E, que no Brasil, os tributos são criados por meio de leis – em razão do princípio da legalidade, artigo 150, I, da CF/88 – que devem descrever todos os elementos essenciais da norma jurídica-tributária, a saber: a hipótese de incidência, o sujeito ativo, o sujeito passivo, sua base de cálculo e sua alíquota¹¹. Ainda, que o exercício da competência tributária constitui função legislativa, ou seja criar tributos é função legislativa, arrecadá-los, administrativa¹².

E, conclui o autor a respeito do assunto, que "*a competência tributária, a exemplo da personalidade humana, inadmite gradações: ou se tem ou se não tem*"¹³.

Segundo o autor, a competência tributária caracteriza-se pela I – privatividade, II – indelegabilidade, III - incaducabilidade, IV – inalterabilidade, V – Irrenunciabilidade e VI – facultatividade do exercício.

Dentre essas, a privatividade é a *exclusividade* que União, Estados e Municípios detêm para criar tributos dentro de *faixas tributárias privativas*. Segundo Geraldo Ataliba, apud Roque A Carrazza, "quem diz exclusiva, quer dizer

¹⁰ Segundo Paulo de Barros Carvalho, normas de estrutura são aquelas que tratam das competências tributárias, especificando quem pode exercitá-las, de que forma e dentro de que limites temporais e espaciais. CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário, 3.^a Ed., São Paulo, Saraiva, 1985, p. 68 e 69.

¹¹ CARRAZZA, Roque Antonio, 2001, p. 429.

¹² CARRAZZA, Roque Antonio, 2001, p. 430.

¹³ Em obra marcada pela originalidade, José Souto Maior Borges apud Roque A Carrazza averba: "Ninguém é mais competente ou menos competente. Ou se é competente, ou não. O conceito de competência não comporta graduação, assim como, por exemplo, o conceito de personalidade, que é um *quid* (pessoa, se é ou não, radicalmente) e diversamente do conceito de capacidade, que é um *quantum*, comportando graduação". "A fixação em lei complementar das alíquotas máximas do



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

Processo nº. : 10680.012270/00-05

Acórdão nº. : 102-46.652

excludente de todas as demais pessoas, que priva de seu uso todas as demais pessoas. A exclusividade da competência de uma pessoa implica proibição peremptória, *erga omnes*, para exploração desse campo”.

As normas constitucionais que discriminam as competências tributárias encerram duplo comando: 1) habilitam a pessoa política contemplada – e somente ela – a criar, querendo, um dado tributo; e 2) proíbem as demais de virem a instituí-lo¹⁴.

A atitude pleiteada como correta pelo recorrente e pela fonte pagadora seria considerar o IR-Fonte como descontado no momento do pagamento, embora não o sendo, e efetivar esse desconto em momento posterior, mais especificamente, nas folhas de pagamento dos anos-calendário subseqüentes.

Assim, o funcionário da PGRE teria direito ao IR-Fonte no período considerado, porque a DIRF seria retificada, embora o recolhimento do tributo não teria sido efetuado no momento adequado. Ou seja, como essa atitude não se encontra prevista na legislação federal, para a efetivação o Estado legislaria em lugar da União, determinando o procedimento em razão do produto da arrecadação do tributo lhe pertencer, na forma do artigo 157, I, da CF/88.

No entanto, embora a União não interfira no produto dessa arrecadação, as infrações à regra de conduta contida na norma do artigo 7.º da lei n.º 7.713, de 1.988, com as alterações posteriores, constituem objeto de outra norma, de responsabilidade do poder legislativo da União.

Na situação, o tributo deveria ser pago pela fonte pagadora ou pelos beneficiários, na forma prevista na dita norma e com os acréscimos legais pertinentes (previstos na legislação federal), em face da falta de obediência ao conseqüente normativo. O desconto e recolhimento em momento posterior ao fixado na norma constitui uma outra norma alterando a primeira.

Imposto sobre Serviços”, in *Projeção – Revista Brasileira de Tributação e Economia*, ano I, n.º 10, agosto de 1976, p. 27.



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

Processo nº. : 10680.012270/00-05

Acórdão nº. : 102-46.652

Então, o Estado estaria legislando sobre o Imposto de Renda, considerando que ao tomar como sua propriedade o valor da arrecadação desse tributo quando incidente sobre valores pagos com recursos de seu orçamento a terceiros, e, a revel das normas tributárias federais, poderia dele dispor. Seria como instituir novo tributo de competência da União, mas com ordenamento jurídico em nível estadual.

No entanto, em face da obediência constitucional ao princípio da legalidade e respeitando as características que revestem a competência tributária, como antes demonstrado nas observações a respeito desse assunto, essa posição contraria a característica da *privatividade* desta última, o que torna impossível admitir a tese do recorrente.

Por esse motivo, não se pode aceitar toda a argumentação desenvolvida pela defesa a respeito do assunto.

Outro aspecto trazido pela peça recursal e que tem característica de *preliminar*, diz respeito ao entendimento de que a responsabilidade tributária é da fonte pagadora e não do contribuinte, nos termos dos dispositivos contidos nos artigos 842, do RIR/99, repetição do artigo 891, do RIR/94, e, também, no artigo 7.º, I, da lei n.º 7.713, de 1988, uma vez que este último não conteve ressalva para eventual capacidade supletiva prevista no artigo 128, do CTN.

Assim, estaria a Autoridade Fiscal incorrendo em erro na identificação do sujeito passivo, por exigir tributo da pessoa física beneficiária, e, sendo válida a premissa, nulo restaria o lançamento.

Sobre a sujeição passiva vale esclarecer que o artigo 128, do CTN⁽¹⁵⁾, contém norma que autoriza a imposição legal de responsabilidade pelo

¹⁴ CARRAZZA, Roque Antonio, 2001, p. 445.

¹⁵ CTN - Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.



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

Processo nº : 10680.012270/00-05

Acórdão nº : 102-46.652

crédito tributário a terceiro vinculado ao fato gerador da respectiva obrigação, podendo ser esta responsabilidade total, ou seja com exclusão da responsabilidade do contribuinte¹⁶, ou ainda, com este atuando em caráter supletivo.

Nesta situação, o artigo 7.º da lei n.º 7.713, de 1.988, atribui a responsabilidade pelo crédito tributário à fonte pagadora, o que poderia ser interpretado na mesma linha de que se utiliza o recorrente, ou seja, com exclusão do contribuinte, uma vez que a norma desse artigo não contém responsabilidade supletiva expressa.

No entanto, desnecessário esse destaque, uma vez que o artigo 23, da referida lei, estabeleceu a responsabilidade supletiva do contribuinte em razão de qualquer eventual não recolhimento pela fonte pagadora¹⁷, e da mesma forma, a lei n.º 8.134, de 1.990, que alterou esse texto legal e obrigou as pessoas físicas a efetuar um ajuste ao final de cada ano-calendário para apuração de eventual saldo,

¹⁶ CTN - 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 o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

¹⁷ Lei n.º 7.713, de 1.988 - Art. 23. Sem prejuízo do disposto nos arts. 7º e 8º, o contribuinte que tenha percebido, de mais de uma fonte pagadora, rendimentos e ganhos de capital sujeitos a tributação, deverá recolher, mensalmente, a diferença de imposto calculado segundo o disposto no art. 25. desta Lei.

§ 1º - Para efeitos deste artigo, os rendimentos submetidos ao pagamento referido no art. 8º desta Lei, são considerados como percebidos de fonte pagadora única.

§ 2º - Consideram-se como percebidos de mais de uma fonte pagadora, os rendimentos de que trata o § 2º do art. 7º desta Lei, quando o contribuinte receber mais de um pagamento ou crédito no mês.

§ 3º - A diferença de imposto de que trata este artigo poderá ser retida e recolhida por uma das fontes pagadoras, pessoa jurídica, desde que haja concordância, por escrito da pessoa física beneficiária.

§ 4º - No caso do parágrafo anterior a pessoa jurídica será solidariamente responsável com o contribuinte pelo cumprimento da obrigação tributária.

§ 5º - O imposto de que trata este artigo deverá ser pago até o último dia útil da primeira quinzena do mês subsequente ao da percepção dos rendimentos.



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

Processo nº. : 10680.012270/00-05

Acórdão nº. : 102-46.652

também, conteve a mesma imposição ao contribuinte por eventual tributo não pago pela fonte pagadora¹⁸.

Então, o fato de a lei não conter disposição expressa no texto do artigo que estabelece obrigação à fonte pagadora não importa óbice à exigência da pessoa física, beneficiária.

Sob outra perspectiva, quando o governo estadual age por ordem de uma norma federal que lhe impõe obrigatoriedade de verificar a hipótese de incidência, calcular, descontar e permanecer com o tributo que é de competência da União e por ela administrado, não significa dizer que pode esta última exigir do primeiro o tributo não descontado, nem recolhido, quando houver infração à dita norma.

Regra geral, permitido à União exigir da própria fonte pagadora o tributo não descontado, nem por ela recolhido, e essa interpretação decorre da *validade de ambas as normas* – a que determina a obrigação à fonte pagadora, e a outra que impõe o oferecimento do rendimento pela pessoa física beneficiária, para compor a sua renda anual - durante o prazo decadencial do direito de formalizar o crédito tributário. Validade de ambas porque não ocorre antinomia com a presença simultânea em todo o período decadencial citado.

Porém, para a situação em comento, há um outro fator que deve ser considerado e ocorre em face da diretriz constitucional proibitiva de tributação de qualquer dos entes federativos. Cobrar o tributo do Estado, quando seus

¹⁸ Lei n.º 8134, de 1990 - Art. 5º Salvo disposição em contrário, o imposto retido na fonte (art. 3º) ou pago pelo contribuinte (art. 4º), será considerado redução do apurado na forma do art. 11, inciso I.

Parágrafo único. Pagamentos não obrigatórios do imposto, efetuados durante o ano-base, não poderão ser deduzidos do imposto apurado na declaração (art. 11, I).



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

Processo nº. : 10680.012270/00-05

Acórdão nº. : 102-46.652

representantes não efetuaram o respectivo desconto do pagamento efetuado, significaria exigir tributo de um ente federativo, atitude proibida pela CF/88⁽¹⁹⁾.

Sob outra perspectiva, não poderia a União exigir o tributo diretamente do funcionário que cometeu o engano porque não é a pessoa indicada na norma para responder pelo ato.

Então, a única alternativa possível é a exigência do tributo da pessoa física beneficiária, desde que esta não o tenha pago. Como a situação externa essa hipótese, a exigência está correta quanto à identificação do sujeito passivo.

Quanto à norma contida no artigo 919, caput, do RIR/94, que obriga a fonte pagadora ao pagamento do tributo, ainda que não o tenha retido, e a outra, decorrente do artigo 891, do mesmo ato, que determina ser as infrações cometidas pelas fonte pagadoras objeto de ação com início na pessoa destas, não contém impeditivos expressos destinados a vedar o procedimento de exigência junto à pessoa física.

Observe-se que a primeira excepciona a situação em que a pessoa física já tenha oferecido à tributação o rendimento objeto da falta de retenção pela fonte pagadora, determinação que confirma a posição anterior deste Relator quanto à responsabilidade supletiva do contribuinte.

A segunda determinação, artigo 891, serve para regular e respaldar com fundo legal o procedimento investigatório junto à fonte pagadora, como afirmado por este Relator na parte em que destaca a validade de ambas as normas durante o prazo decadencial do direito à formalização do crédito tributário.

¹⁹ CF/88 - Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(....)

VI - instituir impostos sobre:

a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 10680.012270/00-05

Acórdão nº. : 102-46.652

Vale salientar que os julgados – administrativos ou do poder judiciário – trazidos na peça recursal, mesmo com o devido respeito à posição dessas autoridades, não podem servir de oposição à exigência, dada a restrição de seus efeitos às partes litigantes. Também a doutrina colhida para tal finalidade constitui importante fonte de interpretação da legislação tributária, mas, apenas, deve ser entendida como uma daquelas possíveis para os fatos.

Outra alegação do recorrente é voltada para a impossibilidade do agir da Autoridade Fiscal em razão da extinção da relação jurídica tributária pela homologação do lançamento, com o processamento da declaração de ajuste anual retificadora.

Conforme já bem esclarecido na decisão *a quo*, o processamento da declaração retificadora não inibe o poder de revisar o lançamento, conforme dispõe o artigo 149, V e VI, do CTN⁽²⁰⁾. Portanto, inaceitável tal posição para anular a exigência.

A peça recursal, ao conter reiteração dos motivos constantes da impugnação, inclui o protesto contra a multa de ofício e juros de mora.

Incorreta a posição assumida pelo sujeito passivo, uma vez que a penalidade decorre da aplicação da norma punitiva à infração levantada pela Autoridade Fiscal, que não poderia deixar de aplicá-la em razão da validade da norma contida no fundamento legal apontado no Auto de Infração.

Deve ser lembrado que a ação dessa autoridade é vinculada à lei, em função do artigo 37, da CF/88, e do artigo 2.º da lei n.º 9.784, de 1.999, e do

²⁰ CTN - Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

(.....)

V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;



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

Processo nº. : 10680.012270/00-05

Acórdão nº. : 102-46.652

princípio da legalidade citado pelo próprio recorrente em sua defesa, artigos 2.º, e 150, I, da CF/88.

Também, inadequado porque o poder competente para afastar a incidência da norma vigente à época dos fatos é o Judiciário, e em obediência ao princípio da separação dos poderes²¹, vedado ao Executivo extrapolar seus limites e decidir questão atinente à constitucionalidade de lei.

Isto posto, voto no sentido de rejeitar as questões preliminares e quanto ao mérito, para negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 23 de fevereiro de 2005.



NAURY FRAGOSO TANAKA

²¹ CF/88 - Art. 2º São Poderes da União, independentes e harmônicos entre si, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário.