



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

Processo n.º : 10680.017238/00-71
Recurso n.º : 126.723
Matéria : IRPF - EX.: 1996
Recorrente : JÚLIO JOSÉ DE MOURA
Recorrida : DRJ em BELO HORIZONTE - MG
Sessão de : 12 DE AGOSTO DE 2004
Acórdão n.º : 102-46.452

IRPF - EX: 1996 - DECADÊNCIA - O prazo para o exercício do direito de formalizar o crédito tributário que deixou de ser recolhido, antes sujeito à modalidade de lançamento por homologação, é de 5 (cinco) anos com marco inicial de contagem no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderia ter sido lançado, na forma dos artigos 149, V e 173, I do CTN.

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

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA - O pedido de retificação da DIRF pela fonte pagadora, mediante processo administrativo distinto daquele da exigência do tributo da pessoa física beneficiária dos pagamentos, apesar de ter relação com o fato gerador do imposto nesta última, não requer trâmite conjunto, para fins de subsídio aos beneficiários.

NORMAS PROCESSUAIS - ILEGITIMIDADE PASSIVA - O Imposto de Renda não descontado, nem recolhido pela fonte pagadora, relativo a pagamentos de valores tributáveis em dois tempos às pessoas físicas, pode ser exigido destas ou da primeira, a critério da Administração Tributária, com suporte na validade das normas impositivas das correspondentes condutas tributárias a tais pessoas.

IRPF - EX: 1996 - 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.

IRPF - EX: 1996 - 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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 10680.017238/00-71
Acórdão nº. : 102-46.452

MULTA DE OFÍCIO - PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO - Em respeito à separação de poderes, os aspectos de inconstitucionalidade não devem ser objeto de análise na esfera administrativa, pois adstritos ao Judiciário.

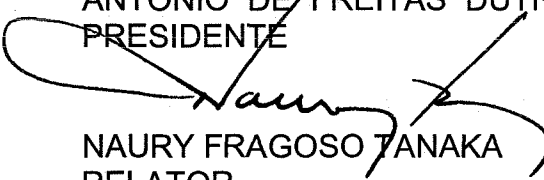
Preliminares rejeitadas.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por JÚLIO JOSÉ DE MOURA.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR as preliminares de decadência e cerceamento do direito de defesa, e, no mérito, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


ANTONIO DE FREITAS DUTRA
PRESIDENTE


NAURY FRAGOSO TANAKA
RELATOR

FORMALIZADO EM: 22 OUT 2004

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



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

Processo nº. : 10680.017238/00-71

Acórdão nº. : 102-46.452

Recurso nº. : 126.723

Recorrente : JÚLIO JOSÉ DE MOURA

RELATÓRIO

Litígio decorrente do inconformismo do contribuinte com a exigência de crédito tributário, em montante de R\$ 29.728,50, por Auto de Infração, de 28 de dezembro de 2000, que teve origem na glosa de imposto de renda retido na fonte sobre rendimentos percebidos da Secretaria de Estado da Fazenda do Estado de Minas Gerais, CNPJ 18.715.615/0012-12, em valor de R\$ 37.910,18, valor pleiteado na declaração de rendimentos n.º 3.544.701, ano-calendário de 1.995, entregue em 26 de março de 1997, retificadora daquela entregue em 30 de abril de 1996, n.º 0400719, em razão de não ter havido retenção do tributo pela fonte pagadora, conforme indicado na Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal, fl. 03.

Vale observar que nesse ano-calendário foi verificada, também, infração por utilização indevida de dedução por despesas médicas em valor de R\$ 639,42, sendo o tributo exigido em processo distinto deste, conforme informado no Termo de Verificação Fiscal n.º 1, fls. 6 a 8.

Ainda, que a declaração original conteve rendimentos tributáveis percebidos da dita fonte pagadora em valor de R\$ 31.096,00, com IR-Fonte de R\$ 3.877,00, fls. 13 a 16, enquanto a retificadora adição de rendimentos pagos pela Secretaria da Fazenda – PGFE, CNPJ 18.715.615/0012-12, em valor de R\$ 37.910,98, com IR-Fonte de R\$ 10.763,79, fls. 19 a 22.

Esta alteração nos dados iniciais decorreu, segundo o referido Termo de Verificação Fiscal 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 procuradores, decidiu-se pela apresentação de DIRF



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 10680.017238/00-71
Acórdão nº. : 102-46.452

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. No entanto, este pedido foi analisado pelo Serviço de Tributação de Belo Horizonte, processo n.º 10680.017579/99-87, e foi *indeferido* em razão de a dita fonte não ter efetuado qualquer retenção de tributo no período considerado para este contribuinte (incluído no rol dos procuradores da fazenda).

Não conformada com o indeferimento, a Procuradoria do Estado de Minas Gerais apresentou impugnação, porém, considerada intempestiva pela Delegacia de Julgamento de Belo Horizonte.

Já este contribuinte contestou a exigência com apresentação de peça impugnatória, tempestiva, na qual argüiu a sua caducidade tendo por suporte a modalidade do lançamento “por homologação”, considerando como fato gerador do tributo a data de 31 de dezembro de 1995, enquanto o término do prazo em 31 de dezembro de 2.000. O feito seria nulo, então, pela prescrição ou pela decadência. Para esse fim trouxe a doutrina de Edylcéa Tavares Nogueira de Paula, em “Prescrição e Decadência no Direito Tributário Brasileiro, p. 12 a 14”.

Ainda em preliminar, explicitou os fatos e pediu a suspensão da exigência considerando a falta de decisão definitiva sobre o pedido de retificação das DIRF's no processo 10680.017579/99-87. Solicitou, também, a nulidade do feito por cerceamento do direito de defesa caracterizado pelo desconhecimento da



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

Processo nº. : 10680.017238/00-71
Acórdão nº. : 102-46.452

atitude da Administração Tributária no processo relativo à retificação da DIRF pela fonte pagadora, fato que causou danos à defesa neste feito.

Na parte tocante ao mérito, argüiu 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, e já ter sido recolhido. Nesse sentido, reforçou sua posição com o julgado no ROMS 6.005-RJ, no qual foi relator o Min. Humberto Gomes de Barros, com entendimento de que o agente estadual quando efetua a retenção do IR age no exercício de competência própria e não delegada. Na mesma linha, a doutrina de Marco Aurélio Grecco.

Sob outra perspectiva, entendimento de que a responsabilidade tributária é da fonte pagadora e não do contribuinte, nos termos do artigo 7.º, I, da lei n.º 7.713, de 1988, uma vez que esta não ressalvou a eventual capacidade supletiva prevista no artigo 128, do CTN. E, os dispositivos contidos nos artigos 842, do RIR/99, repetição do artigo 891, do RIR/94, que contém determinação nesse sentido.

A corroborar a tese, a doutrina de Hugo de Brito Machado (Comentários ao Código Tributário Nacional, RJ, Forense, 1997, p. 97) e de Luciano Amaro (Direito Tributário Brasileiro, SP, Saraiva, 1997, p. 294/295), sobre a decorrência obrigatória de lei da responsabilidade tributária solidária. Também, a posição do Min. José Delgado no Resp 208.094-SC e no Resp. 217.383-DF, neste último no sentido de que uma vez estando o contribuinte com o Informe de Rendimentos no qual consta o IR-Fonte, tem o direito ao tributo, descontado ou não.

Trouxe a norma contida no artigo 919, caput, do RIR/94, que obriga a fonte pagadora ao pagamento do tributo, ainda que não o tenha retido.

Em nível de julgados administrativos, o acórdão 102.41.773, no qual foi relatora a ilustre Cons. Sueli Efigênia Mendes de Brito, os acórdãos 102-18.856/82, e 104-4.298/84 e 01.0.035/80.



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

Processo nº. : 10680.017238/00-71
Acórdão nº. : 102-46.452

Alegou, ainda, que o procedimento adotado pela fonte pagadora foi aceito pela Administração Tributária Federal que restituiu o saldo de tributo ao impugnante. Essa atitude consistiu em homologação do lançamento, enquanto o lançamento em momento posterior evidencia uma modificação de critérios jurídicos com efeitos retroativos, com ofensa ao artigo 146, do CTN.

Protestou contra a multa de ofício, entendendo que tem caráter confiscatório, com ofensa ao artigo 150, IV, da CF/88. Essa característica seria comprovada com o confronto entre a renda do impugnante e os descontos a título de Imposto de Renda.

Juntou à impugnação pareceres de lavra dos Drs. Marco Aurélio Grecco e Ronald Magalhães de Souza.

Julgada a lide em primeira instância conforme Decisão DRJ/BHE n.º 554, de 29 de março de 2001, a exigência foi mantida integralmente.

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 qualquer justificativa. Essa mesma justificativa, aliada ao fato de ter o Auto de Infração todos os requisitos previstos no Decreto n.º 70.235, de 1972, serviu também para afastar o alegado cerceamento do direito de defesa.

A prescrição foi rejeitada em face de seu início somente ocorrer após a constituição definitiva do crédito tributário, na forma do artigo 174, do CTN.

Da mesma forma, rejeitada a caducidade do feito pelo engano na fixação do referencial para o início da contagem do prazo e no fundamento legal, considerando a Autoridade que a norma adequada é aquela contida no artigo 173, I, do CTN. Explicou que, de acordo com o artigo 29 da lei n.º 2.862, de 1956, a faculdade de proceder a novo lançamento decai no prazo de cinco anos, contados



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 10680.017238/00-71
Acórdão nº. : 102-46.452

da notificação primitiva, e, como o lançamento do IRPF (autonotificação) ocorre com a entrega da declaração de ajuste anual, o prazo decadencial teve data de início em 30 de abril de 1996 e término em 30 de abril de 2001.

Quanto à competência estadual para legislar sobre o Imposto de Renda, a referida Autoridade refutou a posição inadequada do impugnante esclarecendo que o tributo é exclusivo da União, segundo o artigo 153, III, da CF/88, e que a relação jurídica que se estabelece é entre o contribuinte e a União.

Informou que o fato de ter a fonte pagadora efetuado ajuste com os funcionários para que o tributo não retido fosse descontado em momento posterior ao ano-calendário de referência constituiu um ato não previsto pela legislação do Imposto de Renda, e que somente proporcionaria direito a apropriação do valor a maior descontado na DAA dos exercícios posteriores, *o que foi feito por este contribuinte.*

Manifestada a incompetência do julgador administrativo para decidir sobre as questões inerentes à legalidade da norma que serviu de fundamento à imposição da multa. Com esse fundamento, deixou de abordar o aspecto de confisco da penalidade trazido pelo impugnante.

Informou, ainda, a digna Autoridade, que o processamento da declaração não inibe a revisão do lançamento, na forma do artigo 149, V a VIII, do CTN.

Finalizou a decisão esclarecendo 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.



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

Processo nº. : 10680.017238/00-71

Acórdão nº. : 102-46.452

Inseriu em seus argumentos, posição no sentido de que a questão relativa à competência para legislar sobre o IR – Fonte nesta situação deve ser interpretada não a partir da noção de obrigação tributária, mas sob a perspectiva de situação jurídica subjetiva.

Explicou que, segundo a teoria dualista, a obrigação tributária é formada por duas relações jurídicas, integradas, e cada uma delas por outras duas situações jurídicas subjetivas distintas.

A situação jurídica subjetiva corresponde a um conjunto de comportamentos possíveis de um indivíduo diante de uma determinada disposição normativa. A posição jurídica corresponde a um conceito relacional no sentido de que somente pode ser identificado a partir de uma visão comparativa da situação de um, perante a de outro. A noção de relação jurídica decorre da comparação entre feixes de comportamentos possíveis.

Citou que a interpretação da norma tributária não pode ser feita isoladamente e destacadamente do contexto fático e normativo em que se insere. Lembrou que na CF/67 os Estados figuravam como meros arrecadadores do Imposto de Renda, conforme artigo 23, § 1.º, atendendo ao interesse da União. Na CF/88 os Estados passaram a ter uma situação jurídica subjetiva ativa, pois o tributo amplia os seus recursos, dentro do conceito de descentralização e fortalecimento das unidades da Federação.

Em seu entender o modelo adotado pela CF/88 visa assegurar uma participação dos Estados e Municípios na receita dos impostos de competência federal, independente de atos de mera liberalidade da União.

Considerando que, nos termos do artigo 159, da CF/88, o interesse dos Estados é mediato em relação à receita tributária, uma vez que o acesso depende de um ato a ser praticado pela União, enquanto, nos termos do artigo 157, I, desse diploma legal, o interesse é imediato, no sentido de que o correspondente



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 10680.017238/00-71

Acórdão nº. : 102-46.452

acesso à receita ocorre independente de qualquer ato do sujeito ativo, conclui ser a competência *exclusiva* da União para instituir Imposto sobre a Renda, mas a capacidade ativa para arrecadar e cobrar o montante do tributo é repartida com os Estados, na parte correspondente à incidência na fonte sobre rendimentos que a qualquer título pagarem.

Conclui, ainda, que nos termos do artigo 159, da CF/88, a situação jurídica subjetiva do Estado perante a União é de crédito, pois a norma é imperativa ao prever que a entrega de uma determinada parcela do tributo arrecadado será repassada ao Estado; nos termos do artigo 157, I, a situação jurídica do Estado é ativa e consiste em poder realizar a conduta de atingir o rendimento pago e ficar com o tributo incidente.

Nos termos desta última norma, o produto da arrecadação pertence ao Estado e não à União. E, pertencendo ao Estado, a falta de retenção não altera esse direito, passando-o à União. Explicou que o valor retido pelo Estado em cumprimento à norma contida no artigo 157, I, da CF/88, não tem qualquer relação com aquele previsto no artigo 159, devendo no entanto ser descontado do total a que tem direito em função da norma contida neste último. No entanto, mesmo que o total arrecadado em função do artigo 157, I, seja maior que aquele resultante da participação do Estado em função do artigo 159, nada deverá devolver.

Concluiu a tese, afirmando sobre a titularidade direta e própria do Estado sobre o montante do Imposto de Renda que incidir sobre os valores que pagar a qualquer título, na forma do artigo 157, da CF/88.

Reiterou as demais alegações.

Em resumo, a peça recursal reitera em parte as conclusões obtidas no Parecer do Dr. Marco Aurelio Greco ou seja: o tributo devido pertence ao Estado de Minas Gerais, que não tendo descontado no prazo fixado poderá fazê-lo em momento posterior; a inserção dos rendimentos sujeitos a esse tributo na



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

Processo nº. : 10680.017238/00-71

Acórdão nº. : 102-46.452

declaração de ajuste anual deve gerar uma restituição ao sujeito passivo, porque o tributo é do Estado e não da União.

Juntado às fls. 60 a 83 cópia do Acórdão 104-18901, de 22 de agosto de 2002, sobre a lide na qual é interessada a MG- Secretaria de Estado da Fazenda – Procuradoria Geral da Fazenda Estadual – PGFE, em razão do pedido de retificação da DIRF dos anos-calendário de 1993 a 1995, sendo a decisão contrária à dita fonte pagadora, por unanimidade de votos.

Depósito recursal, fl. 256.

É o Relatório.



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

Processo nº. : 10680.017238/00-71

Acórdão nº. : 102-46.452

VOTO

Conselheiro NAURY FRAGOSO TANAKA, Relator

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

Aspecto preliminar com suporte na ineficácia da exigência em razão de ser erigida em momento posterior ao término do prazo legal para o exercício desse direito. Considerando a modalidade do lançamento "por homologação" e o fato gerador do tributo em 31 de dezembro de 1995, o recorrente traz entendimento de que este seria o marco inicial para contagem do prazo, enquanto o término em 31 de dezembro de 2.000. Dessa forma ou seria o feito ineficaz por decadência ou pela prescrição.

O questionamento está centrado na decadência e na prescrição, o que demonstra ter o recorrente utilizado o sentido desta última como aquele voltado às relações reguladas pelo Direito Civil¹. Em se tratando de Direito Tributário, a

¹ PRESCRIÇÃO - Do latim praescriptio, de praescribere (prescrever, escrever antes, donde determinar ou prefixar), em sentido geral, na harmonia com a sua etimologia, quer o vocábulo exprimir a regra, o princípio, a norma ou o preceito, que se escrevem antes, para que, por eles, se conduzam ou se façam as coisas. É assim, a ordem ou a norma escrita, assinalada para a execução ou a feitura das coisas. Prescrição. Na significação jurídica atual, a prescrição exprime o modo pelo qual o direito se extingue, em vista do não exercício dele, por certo lapso de tempo. Mas, a prescrição, pressupondo a existência de um direito anterior, revela-se, propriamente, a negligência ou a inércia na defesa desse direito pelo respectivo titular, dentro de um prazo, assinalado em lei, cuja defesa é necessária para que não o perca ou ele não se extinga. É, assim, a omissão de ação, para que se assegure o direito que se tem, no que se difere da decadência, fundada na falta de exercício, que se faz mister para obtenção de um direito. (.....) Em matéria processual, para opor-se ao direito de outrem, a prescrição pode ser alegada a todo tempo, tendente sempre a anular o direito de ação da parte contrária, que, por sua negligência, se vê privada desse direito. Aí está porque, na sinonímia atual, a prescrição não se diz nem se mostra mera exceção, em sua significação processual. Segundo as conseqüências que dela se derivam, a prescrição diz-se aquisitiva ou extintiva. Em relação à matéria que regula, diz-se administrativa, civil, criminal, trabalhista e tributária. A



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 10680.017238/00-71
Acórdão nº. : 102-46.452

prescrição é voltada ao direito de cobrar o crédito tributário formalizado e decorre do artigo 174, do CTN².

O direito de formalizar o crédito tributário para então exigí-lo do contribuinte decorre do artigo 173, do CTN, que contém norma ligada à decadência pois prazo sem hipótese para interrupção. Nesta situação a Autoridade Fiscal utilizou do referido direito antes da extinção do prazo, pois em acordo com a norma contida no inciso I, desse artigo, o marco inicial de contagem seria 1.º de janeiro de 1997, enquanto o *dies ad quem*, 31 de dezembro de 2001.

Observe-se que o prazo de 5 (cinco) anos a que se refere o parágrafo 4.º do artigo 150, do CTN, diz respeito à homologação do tributo apurado na declaração apresentada, quando *correta*³.

A preliminar deve ser rejeitada.

prescrição, no sentido que temos dado, é a civil ou comercial: é a que extingue o direito de ação dos titulares dos direitos civis ou comerciais. (...) A prescrição administrativa apresenta-se em dois sentidos distintos: a) no primeiro, compreende o período de tempo em que se extingue o direito de pleitear na esfera administrativa; b) no segundo, caracteriza o lapso temporal de extinção da pena disciplinar no registro do serviço público.

² CTN – Lei n.º 5172, de 1966 - Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva.

Parágrafo único. A prescrição se interrompe:

I - pela citação pessoal feita ao devedor;

II - pelo protesto judicial;

III - por qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor;

IV - por qualquer ato inequívoco ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor.

³ CTN - 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 a 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.



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

Processo nº. : 10680.017238/00-71

Acórdão nº. : 102-46.452

Outra questão integrante 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.

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 9784, de 1999.

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. : 10680.017238/00-71

Acórdão nº. : 102-46.452

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 n.º 1, na citação à decisão denegatória do pedido de retificação efetivado pela Procuradoria de Estado da Fazenda de Minas Gerais, e na

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 9784, de 1999 - 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. : 10680.017238/00-71

Acórdão nº. : 102-46.452

decisão em nível de DRJ, no sentido de desconhecer do recurso por intempestividade.

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.

A nulidade do feito por cerceamento do direito de defesa caracterizado pelo desconhecimento da atitude da Administração Tributária no processo relativo à retificação da DIRF pela fonte pagadora, em razão de danos causados à defesa, nesta lide, é motivo que extrapola a relação jurídica tributária de referência.

A exigência tributária do contribuinte constitui relação jurídica entre este e o sujeito ativo, com objeto no imposto decorrente das alterações efetuadas pela Autoridade Fiscal.

A lide resultante do indeferimento ao pedido de retificação das DIRF's pelo representante da Administração Tributária não contém como terceiro interessado este sujeito, mas, apenas, a fonte pagadora. Nesta última, a relação jurídica tributária ocorre entre o sujeito ativo, e o seu representante legal para descontar e recolher o tributo.

Outra relação jurídica, entre a fonte pagadora e este contribuinte, decorre desta última, porque a primeira deixou de executar atitude prevista em lei federal no momento em que lhe pagou honorários. Passível, então, a primeira de solicitação, pelos meios competentes, de atitudes reparadoras pelos danos causados em virtude da infração cometida.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 10680.017238/00-71
Acórdão nº. : 102-46.452

No entanto, a relação entre o sujeito ativo e a fonte pagadora, via processo administrativo, não impõe à Administração Tributária obrigação de efetuar qualquer comunicação a este contribuinte, a respeito dos atos lavrados no dito processo.

Por esse motivo, não há cerceamento do direito de defesa com o transcurso do processo em que a fonte pagadora é interessada, independentemente de qualquer comunicação com este ou com outros em que os interessados foram prejudicados pela ação incorreta da primeira.

Rejeita-se o óbice processual levantado pelo recorrente.

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

Com a devida vênia do recorrente, essa tese conteve desprezo da 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 Natureza⁷.

Trazendo a este voto os ensinamentos de Roque Antonio Carrazza⁸, 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. 153. Compete à União instituir impostos sobre:
(...)

III - renda e proventos de qualquer natureza;

⁸ 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. : 10680.017238/00-71

Acórdão nº. : 102-46.452

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 jurídico-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.

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 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. : 10680.017238/00-71
Acórdão nº. : 102-46.452

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 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-lo¹³.

Colocado tais esclarecimentos retorno à questão.

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 possibilidade 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 7713, de 1988, com as alterações posteriores, constituem objeto de outra norma, de responsabilidade do poder legislativo da União.

¹³ CARRAZZA, Roque Antonio, 2001, p. 445.



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

Processo nº. : 10680.017238/00-71
Acórdão nº. : 102-46.452

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.

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 demonstrado antes 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.



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

Processo nº. : 10680.017238/00-71

Acórdão nº. : 102-46.452

Sobre a sujeição passiva vale esclarecer que o artigo 128, do CTN⁽¹⁵⁾, contém norma que autoriza a imposição legal de responsabilidade pelo 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 7713, de 1988, 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

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.

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 7713, de 1988 - 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.



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

Processo nº. : 10680.017238/00-71
Acórdão nº. : 102-46.452

n.º 8134, de 1990, 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, 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 da primeira 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

§ 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.

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. : 10680.017238/00-71
Acórdão nº. : 102-46.452

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 representantes não efetuaram o respectivo desconto do pagamento efetuado, significaria exigir tributo de um ente federativo, atitude proibida pela CF/88⁽¹⁸⁾.

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 impedir 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

¹⁸ 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. : 10680.017238/00-71
Acórdão nº. : 102-46.452

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.

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 acolhida como uma daquelas possíveis para os fatos.

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

A restituição do saldo de tributo constante da declaração retificadora não inibe o poder de revisar o lançamento, conforme dispõe o artigo 149, V e VI, do CTN⁽¹⁹⁾. 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, pelo caráter confiscatório que

¹⁹ 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. : 10680.017238/00-71
Acórdão nº. : 102-46.452

esta teria, em ofensa ao artigo 150, IV, da CF/88. Essa característica seria comprovada com o confronto entre a renda do impugnante e os descontos a título de Imposto de Renda.

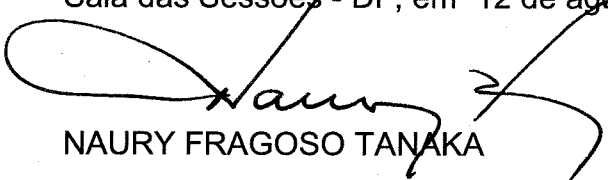
Com a devida vênia do recorrente, essa posição é incorreta e inadequada.

Incorreta porque a penalidade decorre da aplicação da norma à infração levantada pela Autoridade Fiscal, que não poderia deixar de aplicá-la em razão da norma contida no fundamento legal apontado no Auto de Infração. Deve ser lembrado que a sua ação é vinculada à lei, em função do artigo 37, da CF/88, e do artigo 2.º da lei n.º 9784, de 1999, e do princípio da legalidade citado pelo próprio recorrente em sua defesa, artigo 2.º, e 150, I, da CF/88.

Posição inadequada em razão do dito princípio ser de impossível observação pelo aplicador da norma, como explicitado no parágrafo anterior, mas direcionado ao legislador, que deve observá-lo ao construir a norma impositiva de conduta no sentido de entregar numerário ao Estado pela incidência do tributo sob seu campo de abrangência. Também, inadequada 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 poderes²⁰, 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 12 de agosto de 2004.


NAURY FRAGOSO TANAKA

²⁰ CF/88 - Art. 2º São Poderes da União, independentes e harmônicos entre si, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário.