



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

Processo n.º : 10680.017283/00-26
Recurso n.º : 127.692
Matéria : IRPF - EX.: 1996
Recorrente : JULIANA ESTEVES DUARTE GONÇALVES
Recorrida : DRJ/BELO HORIZONTE - MG
Sessão de : 25 de fevereiro de 2005
Acórdão n.º : 102-46.660

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

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 nas normas impositivas das correspondentes condutas tributárias a tais pessoas.

NULIDADE – ERRO DE DIREITO - ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO – O procedimento fiscal pode conter diversas formas de apuração dos fatos econômicos ocorridos no período em análise, sendo permitida e correta a escolha daquela que permita denotar a situação fática e conformá-la à hipótese de incidência do tributo.

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.

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 exigência conter os correspondentes acréscimos legais.

Preliminares rejeitadas.

Recurso negado.



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

Processo nº. : 10680.017283/00-26.

Acórdão nº. : 102-46.660

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por JULIANA ESTEVES DUARTE GONÇALVES.

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 a de nulidade do lançamento por alteração de critério jurídico 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: 24 JUN 2005

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros LEONARDO HENRIQUE MAGALHÃES DE OLIVEIRA, JOSE OLESKOVICZ, EZIO GIOBATTI BERNARDINIS, JOSE 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. : 10680.017283/00-26.

Acórdão nº. : 102-46.660

Recurso nº. : 127.692

Recorrente : JULIANA ESTEVES DUARTE GONÇALVES

R E L A T Ó R I O

Litígio decorrente do inconformismo do contribuinte com a exigência de crédito tributário, em montante de R\$ 3.548,89, por Auto de Infração, de 29 de dezembro de 2000, que teve origem na glosa de imposto de renda retido na fonte sobre rendimentos percebidos por Marco Aurélio Duarte Gonçalves- CPF n.º 001.881.236-87, **falecido** em 14 de janeiro de 1999, fl. 22, cujos bens foram partilhados em 22/11/2000, cabendo à viúva Silvia Esteves Gonçalves, 50%, dos bens – R\$ 240.000,00 e aos três filhos, R\$ 80.000,00, para cada um: Frederico Esteves Duarte Gonçalves, Juliana Esteves Duarte Gonçalves e Marina Esteves Duarte Gonçalves.

O valor do imposto, de R\$ 1.763,95, corresponde à aplicação do percentual de participação do sujeito passivo, de 16,67%, no montante à partilhar, sobre o valor do tributo compensado indevidamente pelo falecido – R\$ 10.583,69.

Sobre a tributação efetivada pelo falecido, Marco Aurélio Duarte Gonçalves, conveniente esclarecer que, conforme Termo de Verificação Fiscal, fls. 6 e 9, este havia apresentado sua Declaração de Ajuste Anual – DAA, exercício de 1.996, no qual havia oferecido à tributação rendimentos em valor de R\$ 56.003,23, com IR-Fonte de R\$ 9.753,20. Nessa declaração constava, também, R\$ 8.884,19 como recebidos de pessoas físicas ou do exterior, com R\$ 1.465,26 de recolhimento antecipado – carne-leão.

Em 26 de março de 1.997, retificada essa DAA para incluir os rendimentos percebidos da Secretaria de Estado da Fazenda – Procuradoria Fiscal do Estado de Minas Gerais, no valor de R\$ 37.319,43, com um IR-Fonte de R\$



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

Processo nº. : 10680.017283/00-26.

Acórdão nº. : 102-46.660

10.583,69, com saldo a restituir de R\$ 3.598,76. A DAA retificadora apresentou Rendimentos Tributáveis em valor de R\$ 93.322,66 e IR-Fonte de R\$ 20.336,89, fl. 40.

Essa DAA foi revisada para incluir rendimento percebido da empresa Fundação Aldebara Ltda, em valor de R\$ 6.867,93, com IR-Fonte de R\$ 103,01, fl. 40.

O contribuinte impugnou a exigência, mas após a decisão de primeira instância, contrária à sua pretensão, dela não recorreu. O processo foi arquivado, fl. 51.

Posteriormente, vindo a conhecer sobre a falta de retenção sobre os rendimentos percebidos do Estado de Minas Gerais, incluídos na DAA retificadora, procedido ao lançamento nesta pessoa física para recuperar parte do imposto indevidamente compensado pelo falecido.

O crédito tributário não conteve penalidade, apenas composto por tributo e juros de mora.

Quanto ao processo de retificação da DIRF apresentada pela Procuradoria do Estado de Minas Gerais, convém esclarecer que esta, 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.

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



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

Processo nº : 10680.017283/00-26.

Acórdão nº : 102-46.660

Voltando à situação em comento, este contribuinte contestou a exigência com apresentação de peça impugnatória, tempestiva, na qual de início pediu pelo sobrestamento do presente processo até o julgamento final da lide relativa ao pedido de retificação da DIRF pelo Estado de Minas Gerais, fls. 80 a 95.

Em seguida, pedido pela aplicação do princípio da moralidade na Administração Tributária e da Isonomia, no sentido de que o mesmo tratamento aplicado à CPMF – determinação para que as retenções pelas instituições financeiras em 27 de outubro de 2000 fossem em “valores a maior” para compensar as “retenções a menor” ocorridas no exercício anterior (1999), por força das decisões liminares da Justiça Federal – fosse considerado para acolher a retenção na fonte em momento posterior ao de ocorrência dos fatos.

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.

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](http://www.conselhos.fazenda.gov.br/processos/Informações%20Processuais) - 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 : 10680.017283/00-26.

Acórdão nº : 102-46.660

Por força do artigo 157, I, da CF/88, faltaria interesse à União Federal para cobrar o tributo que pertence ao Estado de Minas Gerais, principalmente porque o mesmo já foi objeto de retenção pelo último citado.

Argüiu que a responsabilidade tributária é da fonte pagadora e não do contribuinte, nos termos dos artigos 7.º, I, da lei n.º 7.713, de 1988, 45, § único e art. 128, estes últimos do CTN.

A corroborar a posição, a norma contida no artigo 842, do Decreto n.º 3.000, de 1999, e no artigo 891 do Decreto n.º 1.041, de 1.994, nas quais determina-se o início da ação fiscal para cobrança do tributo não pago, junto à fonte pagadora.

Também colaboraria com a posição, a determinação contida na lei n.º 9.311, de 1.996, no sentido de que *"na falta de retenção da contribuição, fica mantida, em caráter supletivo, a responsabilidade do contribuinte pelo seu pagamento"*; como essa norma conteve expressamente a responsabilidade supletiva do contribuinte, o fato de a norma que atribui à fonte pagadora o dever de descontar e recolher o IR, não conter tal menção, significa que a responsabilidade pelo tributo é exclusiva desta última.

Entendimento de Marco Aurélio Greco sobre o IR pago na forma do artigo 157, I, da CF/88. No mesmo sentido, de Hugo de Brito Machado (em Comentários ao Código Tributário Nacional, coordenador Carlos Valder do Nascimento, RJ, Forense, 1997, pág. 97). Também, Luciano Amaro (Direito Tributário Brasileiro, SP, Saraiva, 1997, págs. 294 e 295) que entende ser a responsabilidade tributária solidária dependente de disposição normativa expressa.

Jurisprudência do Poder Judiciário, Resp 208.094-SC, Resp 217.383-DF, AC 97.04.29740-8-SC, do TRF 4.ª Região, e Administrativa, Acórdão 102-41.773, de 02/04/98.



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

Processo nº. : 10680.017283/00-26.

Acórdão nº. : 102-46.660

Alegação de que não pode ser responsabilizada, bem assim a viúva meeira ou seus herdeiros, nos termos do art. 842, do RIR/99, por retenção que teria deixado de ser feita pela fonte pagadora, obrigação não estendida, via responsabilidade supletiva (art. 128, do CTN).

Argüiu que o fato de a Administração Tributária ter aceito a declaração retificadora entregue inibiria a modificação, posterior, dos critérios adotados para proceder a novo lançamento sobre a mesma matéria, conforme determina a norma contida no artigo 146, do CTN.

A decisão proferida no processo 10680.017579/99-87, em que se indeferiu as DIRF's retificadoras do Estado de Minas Gerais somente pode produzir efeitos para o futuro, não atingindo os fatos ocorridos em exercícios anteriores, uma vez que, na situação, houve a *expressa homologação do autolançamento* quando a Receita Federal adotou os critérios jurídicos que posteriormente vieram a ser afastados pela decisão mencionada.

Entendimento, ainda, de que, na forma do artigo 138, do CTN, não são cabíveis multa, por ter sido o tributo recolhido pela fonte pagadora antes de qualquer procedimento da Administração Tributária, nem juros de mora, por serem responsabilidade da fonte pagadora.

Finalizada a peça impugnatória com renovação do pedido pelo sobrestamento do presente processo até o julgamento final da lide relativa ao pedido de retificação da DIRF pelo Estado de Minas Gerais, e exclusão dos juros moratórios, caso as alegações não sejam acolhidas pelo julgador (sem citar o fundamento para o fim proposto).

Em primeira instância, a lide foi julgada em 27 de abril de 2001, conforme Decisão DRJ/BHE n.º 742, fls. 140, e nessa oportunidade a exigência foi considerada procedente.



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

Processo nº. : 10680.017283/00-26.

Acórdão nº. : 102-46.660

De início afirmado sobre a correção da exigência em nome do herdeiro de Marco Aurélio Duarte Gonçalves, com suporte no artigo 131, II, da lei n.º 5.172, de 1966.

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.

Sobre a atuação da União quanto à CPMF, esclarecido que a cobrança posterior foi autorizada pelos artigos 45 e 46 da MP n.º 2.037, de 2000, enquanto para o IR – pessoa física, inexistente qualquer ato legal nesse sentido.

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. Ainda, que o artigo 143, I, da CF/88 atribui à Lei Complementar como instrumento hábil para dispor sobre os conflitos de competência, e nessa situação, o artigo 6.º da lei n.º 5.172, de 1966, CTN, a atribuição constitucional de competência tributária compreende a competência legislativa plena. No parágrafo único do mesmo artigo, 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.

Concluiu dita autoridade que o exame da questão restringe-se ao texto da lei ordinária.



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

Processo nº. : 10680.017283/00-26.

Acórdão nº. : 102-46.660

Ainda, que a relação jurídica tributária resultante da ocorrência do fato gerador do tributo se estabelece entre o sujeito passivo e a União. Assim, independente de qual parte do tributo pertence ao Estado, a atribuição de exigí-lo pertence à União, Fisco Federal.

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 fatos. 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.

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. : 10680.017283/00-26.

Acórdão nº. : 102-46.660

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 nº 1.143/99, fls. 62 a 70, 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.

Informado sobre a falta de previsão legal para a dispensa dos juros de mora.

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

Não conformada com a posição contrária a seus interesses, o contribuinte dirigiu recurso ao E. Primeiro Conselho de Contribuintes, fls. 157 a 169, no qual reiterou os argumentos expendidos na fase anterior.

Depósito recursal, fl. 171.

É o Relatório.

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 : 10680.017283/00-26.

Acórdão nº : 102-46.660

V O T O

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

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. : 10680.017283/00-26.

Acórdão nº. : 102-46.660

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 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 sequência 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.

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. : 10680.017283/00-26.

Acórdão nº. : 102-46.660

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 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 Natureza⁸.

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;



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

Processo nº. : 10680.017283/00-26.

Acórdão nº. : 102-46.660

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”*.

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.

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

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*



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

Processo nº. : 10680.017283/00-26.

Acórdão nº. : 102-46.660

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 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.

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.

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



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

Processo nº : 10680.017283/00-26.

Acórdão nº : 102-46.660

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.

Então, o Estado de Minas Gerais 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 dispor sobre prazos de recolhimento, compensação, restituição, entre outras hipóteses possíveis de condutas. 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



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

Processo nº : 10680.017283/00-26.

Acórdão nº : 102-46.660

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 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

¹⁵ CTN - Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresse 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.



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

Processo nº. : 10680.017283/00-26.

Acórdão nº. : 102-46.660

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, 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

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.

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 : 10680.017283/00-26.

Acórdão nº : 102-46.660

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 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.

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 : 10680.017283/00-26.

Acórdão nº : 102-46.660

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.

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.

A decisão proferida no processo 10680.017579/99-87, em que se indeferiu as DIRF's retificadoras do Estado de Minas Gerais somente poderia produzir efeitos para o futuro, não atingindo os fatos ocorridos em exercícios



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

Processo nº : 10680.017283/00-26.

Acórdão nº : 102-46.660

anteriores, uma vez que, na situação, houve a *expressa homologação do autolançamento* quando a Receita Federal adotou os critérios jurídicos que posteriormente vieram a ser afastados pela decisão mencionada.

Conforme já bem esclarecido na decisão *a quo*, o processamento da declaração retificadora e o correspondente lançamento não inibe o poder de revisão, conforme dispõe as normas do 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 os juros de mora.

Entendimento, ainda, de que, na forma do artigo 138, do CTN, não são cabíveis os juros de mora, por ter sido o tributo recolhido pela fonte pagadora antes de qualquer procedimento da Administração Tributária, e estes se encontrarem na esfera de sua responsabilidade.

Incorreta a posição assumida pelo sujeito passivo, uma vez que a exigência de juros de mora decorre da aplicação da validade da norma de fundo, e impõe comportamento obrigatório à Autoridade Fiscal.

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

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 : 10680.017283/00-26.

Acórdão nº : 102-46.660

Conforme justificado na questão relativa à responsabilidade pelo tributo devido, nesta situação não é possível à União exigir o tributo da fonte pagadora por ser esta um ente federativo, e uma extensão do sujeito ativo, como representante para fins de executar o procedimento de incidência, o que impõe a inexistência de relação jurídica tributária.

Também, inadequada a posição, em razão de o poder competente para afastar a incidência da norma vigente à época dos fatos ser 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, negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 25 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.