



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

Processo nº : 10909.003073/2003-34
Recurso nº : 140.820 – *EX OFFÍCIO* E VOLUNTÁRIO
Matéria : IRF – ANOS: 1998 a 2003
Recorrentes : 4ª TURMA/DRJ-FLORIANÓPOLIS/SC e FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE DO
VALE DO ITAJAI - UNIVALI
Sessão de : 06 de julho de 2005
Acórdão nº : 102-46.911

DECADÊNCIA - O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário, nos casos de lançamento por homologação, extingue-se com o transcurso do prazo de cinco anos contados do fato gerador, nos termos do § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional.

NULIDADE – INCOMPETÊNCIA – AUTOR DO FEITO - MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL – Estando o processo instruído com prova da prorrogação do prazo inicial do Mandado de Procedimento Fiscal – MPF e sendo a conclusão do feito antes do vencimento do prazo deste, não se caracteriza a situação que serviu de fundo para pedir pela nulidade.

NULIDADE - FUNDAMENTAÇÃO LEGAL – NORMA POSTERIOR – A norma que dá suporte à exigência tributária deve obrigatoriamente constar do ato administrativo de lançamento, enquanto opcionalmente as demais que a complementam, mesmo aquelas posteriores ao período de referência, conforme artigo 10, inc. III e IV do Decreto nº 70.235, de 1972. O agrupamento de infrações praticadas em vários períodos, mas de idêntica tipificação, em razão da dinâmica legislativa, permite que a fundamentação contenha, também, agrupadas, normas de fundo, que aparentemente dão suporte a fatos anteriores a sua publicação.

NULIDADE – EFEITOS DOS JULGADOS ADMINISTRATIVOS – EXTENSÃO – A matéria julgada em nível administrativo, considerada definitiva nessa área, produz efeitos inibidores de qualquer ação administrativa em contrário para os fatos abrangidos pela norma individual correspondente. Esses efeitos somente podem estender-se a outros períodos quando estes forem objeto de outra norma individual que contenha a mesma autorização que a anterior.



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

Processo nº : 10909.003073/2003-34

Acórdão nº : 102-46.911

NULIDADE – NORMAS COMPLEMENTARES – DECISÃO ADMINISTRATIVA – Para que a decisão administrativa constitua norma complementar do Direito Tributário, necessário que os seus efeitos tenham sido estendidos *erga omnes*, por lei, nos termos do artigo 100, inc. II, do CTN.

IRRF – Fundação Instituída e Mantida Pelo Município – Destinação do Imposto de Renda Retido na Fonte – Restando devidamente comprovado que a Fundação de Ensino foi instituída e é mantida pelo Município, inclusive pela incorporação contábil do produto da arrecadação do Imposto de Renda incidente na fonte sobre rendimentos pagos, a qualquer título, a falta de recolhimento desse imposto não se constituiu em conduta inadequada da recorrente.

Preliminares rejeitadas.
Recurso de ofício negado.
Recurso voluntário provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recursos interpostos por 4ª TURMA/DRJ-FLORIANÓPOLIS E FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE DO VALE DO ITAJAI – UNIVALI.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso de ofício. Vencidos os Conselheiros Naury Fragoso Tanaka (Relator) e José Oleskovicz que provêem o recurso. Por maioria de votos, REJEITAR as preliminares de nulidade do lançamento. Vencida a Conselheira Silvana Mancini Karam que acolhe a preliminar de nulidade relativa à coisa julgada. No mérito, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencido o Conselheiro Naury Fragoso Tanaka (Relator). Acompanhou o Relator, pelas conclusões, o Conselheiro José Oleskovicz. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Romeu Bueno de Camargo.



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

Processo nº : 10909.003073/2003-34
Acórdão nº : 102-46.911

**LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO
PRESIDENTE**

**ROMEU BUENO DE CAMARGO
REDATOR DESIGNADO**

FORMALIZADO EM: 03 MAR 2006

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: LEONARDO HENRIQUE MAGALHÃES DE OLIVEIRA, ALEXANDRE ANDRADE LIMA DA FONTE FILHO e JOSÉ RAIMUNDO TOSTA SANTOS.



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

Processo nº : 10909.003073/2003-34
Acórdão nº : 102-46.911

Recurso nº : 140.820 – *EX OFFÍCIO* E VOLUNTÁRIO
Recorrente s : 4ª TURMA/DRJ-FLORIANÓPOLIS E FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE
DO VALE DO ITAJAI - UNIVALI

RELATÓRIO

Litígio decorrente do inconformismo do contribuinte com a decisão de primeira instância, fls. 1759 a 1795, na qual a exigência tributária formalizada pelo Auto de Infração, de 25 de novembro de 2003, fl. 1.361, com crédito de R\$ 80.061.976,44, foi considerada, por unanimidade de votos da Quarta Turma da DRJ em Florianópolis, procedente em parte, conforme Acórdão DRJ/FNS nº 3.919, de 1º de abril de 2004.

Nesse ato afastada parte da exigência relativa ao período de 7 de janeiro a 28 de novembro de 1998, em razão de sua ineficácia (por caducidade) pela formalização após a extinção do prazo para o exercício do correspondente direito do sujeito ativo.

O crédito exonerado correspondeu a IR-Fonte de R\$ 2.605.872,97, fl. 1778, maior que o limite previsto na Portaria MF nº 375, de 7/12/01, motivo para o recurso de ofício ao E. Primeiro Conselho de Contribuintes, efetivado pelo presidente da Turma, fl. 1761.

O crédito tributário decorre da exigência do Imposto de Renda incidente sobre rendimentos diversos pagos pelo sujeito passivo, a maioria deles declarada em DIRF, mas não recolhidos aos cofres da União, conforme informado no Relatório de Fiscalização, fls. 1659 a 1666.

O sujeito passivo é uma pessoa jurídica, do tipo fundação, de direito privado, com finalidade filantrópica e sem fins lucrativos, destinada a promover a educação, a ciência e a cultura, tem autonomia financeira, administrativa e



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

Processo nº : 10909.003073/2003-34
Acórdão nº : 102-46.911

disciplinar, conforme texto do artigo 1º do Estatuto aprovado em 2 de maio de 2002, fl. 33.

As infrações decorreram da falta de observância do recolhimento previsto no conseqüente da norma reguladora da incidência sobre as espécies de rendimentos tributáveis de referência, e foram justificadas pelo pólo negativo da relação jurídica tributária pelas suas características de instituição criada e mantida pelo poder público municipal que permitiam a subsunção à norma do artigo 158, inc. I, da CF/88⁽¹⁾.

Além dessa norma, suporte também na Lei nº 2.515, de 19 de outubro de 1989, fls. 50 a 56, e na lei nº 2.717, de 12 de maio de 1992, fl. 57, ambas do município de Itajaí. A primeira, teve por objeto a transformação da Fundação de Ensino do Pólo Geoeducacional do Vale do Itajaí-Fepevi em Fundação Universidade do Vale do Itajaí-Univali e consolidou a legislação referente a essa entidade, e a segunda, dispôs sobre a propriedade do IR-Fonte descontado pelas fundações municipais no sentido de que pertence à própria fonte pagadora, seja destinado aos investimentos no ativo imobilizado e controlado pela contabilidade.

Sua interpretação foi reforçada com aquela que concluiu a lide da qual a própria entidade constituiu pólo passivo, e que integrou o Acórdão nº 104-13.873, de 11 de novembro de 1996, da E. Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes.

Nessa decisão, o relator foi o ilustre Conselheiro José Pereira do Nascimento, a matéria tipificada idêntica a desta exigência, as infrações situaram-se entre agosto de 1991 a maio de 1994, e a interpretação resultou favorável ao sujeito passivo - provimento ao recurso voluntário - por unanimidade de votos, fls. 62 a 66.

¹ CF/88 - Art. 158. Pertencem aos Municípios:

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;



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

Processo nº : 10909.003073/2003-34
Acórdão nº : 102-46.911

Vale ressaltar que, em 23 de janeiro de 2003, a Univali formalizou Processo Administrativo de Consulta nº 10909.000176/2003-42, para obter esclarecimento sobre sua obrigação de recolher o IR-Fonte descontado sobre pagamento de serviços ocorridos após a decisão da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, tendo por suporte a Lei Municipal nº 2.717, de 1992.

A decisão da consulta ocorreu em 4 de abril de 2003 e conteve orientação no sentido de que o referido IR-Fonte somente pertence aos municípios quando as fundações forem por ele instituídas e mantidas. Adicionalmente, informado que o Acórdão citado tem eficácia para os fatos ocorridos nos períodos de referência.

O recurso de divergência apresentado pela entidade não teve seguimento em face da situação externar entendimento distinto entre solução de consulta e Acórdão, e não entre soluções de consultas.

As Autoridades Fiscais, autoras do feito, desenvolveram procedimento administrativo investigatório dos fatos, com início em 30 de julho de 2003, conforme Mandado de Procedimento Fiscal – MPF, fl. 1, para conformá-los à norma de imposição tributária e, paralelamente, evidenciar detalhes da relação jurídica entre a entidade e a administração pública de Itajaí, no sentido de corroborar a falta de ligação lógica das condições econômico-financeiras da entidade à hipótese de imunidade contida na norma de referência.

Os primeiros encontram-se descritos no Relatório de Fiscalização, subitens “2.3.1 Procedimentos Fiscais Realizados para Apuração do Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF nos períodos fiscalizados”, fls. 1.657 e 1.658, e “3.4 Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) Não Recolhido – Valores Apurados com Base na Contabilidade da Fundação Univali”, fls. 1.662 a 1665; enquanto os demais, nos subitens “2.3.2 Procedimentos Fiscais Realizados para apurar se o Município de Itajaí foi a Fonte Mantenedora da Fundação Univali durante os períodos fiscalizados”, fls. 1.658 e 1.659 e “3.5 Fundamentação da Exigência”, fls. 1.666 a 1.687.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 10909.003073/2003-34
Acórdão nº : 102-46.911

Como não se questiona os valores que integraram o crédito tributário, apenas, a obrigação ao recolhimento, este Relatório conterá detalhamento desta parte do procedimento.

O procedimento conteve exame das contas de receitas e despesas operacionais da Univali relativas aos períodos sob ação fiscal que evidenciou não ter havido recebimento de verbas municipais destinadas a sua manutenção. Consubstanciando essa afirmativa os balanços relativos aos períodos sob análise e os demonstrativos apresentados pela entidade, fl. 1660.

De acordo com demonstrativo emitido pela Prefeitura Municipal de Itajaí constatado não ter havido repasses desta à Univali a título de manutenção (conforme previsão contida no artigo 9.º, inc.I, da lei 2.515, de 1989), fl. 128, enquanto, ao contrário, as demais fundações vinculadas ao município sobreviveram quase exclusivamente com recursos do município.

O Presidente do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina encaminhou ofício TC/GAP – 13279/2003, fls. 471/481, no qual esclarecido que a Univali não teve suas contas julgadas pelo órgão em razão de ser fundação na qual predominam as receitas próprias (percentual maior que 50%), nos termos do art. 1º da Lei Complementar nº 202, de 2000 (desse estado).

As Autoridades Fiscais deixaram explicitado no Relatório Fiscal sua interpretação a respeito da eficácia da Lei nº 2.717, de 1992, quanto à ordem nela contida para que o IR retido pelas fundações com elas permanecesse para fins de investimentos no ativo imobilizado.

Esclarecido que essa lei contém norma que versa sobre a destinação do produto da arrecadação do IRRF incidente sobre rendimentos pagos pelas fundações municipais.

E, que a competência para legislar sobre o tributo pertence à União, nos termos dos artigos 146, I e 153, III da CF/88 e do artigo 6º do CTN, enquanto o IR retido pelo município caracteriza-se como uma receita ou renda tributária cuja



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

Processo nº : 10909.003073/2003-34
Acórdão nº : 102-46.911

origem não se encontra com este, no entanto, é sua a competência para aplicar a renda ou receita (art. 30, III, CF/88).

Afirmaram que a eficácia jurídica da referida norma depende de duas condições pré-estabelecidas pela CF/88, artigo 158, I: (a) a obrigação do Município instituir a fundação e (b) promover a manutenção através de recursos financeiros.

Resta esclarecer que o Relator do Acórdão 104-13.873 considerou como fundamentos para decidir favoravelmente ao sujeito passivo, o atendimento às condições previstas no artigo 158, I, da CF/88, e quanto ao requisito de "manutenção pelo município" (a) o fato de que o artigo 21 da lei municipal nº 2.515, de 1989, contém norma que determina incorporação do patrimônio ao município em caso de extinção, o que permite presumir pela propriedade do primeiro; (b) o Reitor da Univale é nomeado pelo Prefeito Municipal de Itajaí; e (c) a norma contida no artigo 1º da lei municipal nº 2.717, de 1992, que contém determinação no sentido de aplicação do IR, descontado dos pagamentos de serviços, em investimentos no ativo imobilizado, que permitiria concluir pela desistência de tais valores pela proprietária.

Com ciência do feito em 28 de novembro de 2003, o patrono do sujeito passivo, Mário César dos Santos, OAB/SC 3159, interpôs impugnação em 30 de dezembro de 2003, fls. 1.693 a 1.737, acompanhada dos documentos de fls. 1.738 a 1.757.

Sendo os argumentos repetidos na peça recursal dirigida ao E. Primeiro Conselho de Contribuintes, deixo de abordá-los nesta parte do Relatório para evitar o prolongamento inútil e a imposição de dificuldade na obtenção do núcleo da questão.

O respeitável colegiado da Quarta Turma da DRJ em Florianópolis decidiu pela procedência parcial do feito, e excluiu os valores exigidos relativos aos períodos de 7 de janeiro de 1998 a 27 de novembro desse ano, pela ineficácia



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

Processo nº : 10909.003073/2003-34
Acórdão nº : 102-46.911

produzida com o transcorrer do prazo decadencial do direito de formalizar o crédito, sendo marco inicial de contagem cada mês de ocorrência dos fatos, fl. 1.778.

A decisão foi consubstanciada no Acórdão DRJ/FNS nº 3.919, de 1º de abril de 2004, fls. 1.759 a 1.795.

Não conformado com a decisão contrária aos interesses do sujeito passivo, o patrono já identificado, interpôs, em 26 de maio de 2004, recurso dirigido ao E. Primeiro Conselho de Contribuintes, com observância do prazo legal para esse fim, pois a ciência da decisão anterior ocorreu por via postal, sob AR, entregue em 26 de abril do mesmo ano, fl. 1.797. Referido protesto encontra-se juntado às fls. 1.808 a 1.850 e foi acompanhado de documentos, fls. 1.855 a 1.967.

Nesse documento, reiterados os pedidos pela nulidade do feito, como o que tem suporte na conclusão do procedimento após o término do período de validade do correspondente MPF em 25 de novembro de 2003, quando a ciência ocorreu em 28 desse mês e ano, sem a correspondente prorrogação do prazo de vigência do anterior.

Entendimento no sentido da incorreção do posicionamento de primeira instância ao ter mantido o feito com suporte na prorrogação do MPF via Internet, em razão dessa modalidade não atender ao aspecto formal.

Também, a nulidade teria fundamento no enquadramento legal que albergou legislação posterior àquela de momento de ocorrência dos fatos, que constituiria ofensa ao princípio da anterioridade e irretroatividade das normas tributárias. Como exemplo dessas ofensas às exigências quanto à formalidade do ato, as leis 9.887 e 9.779, e artigos do Decreto nº 3.000, todos publicados no ano de 1999.

Em seguida, toma o recorrente como "coisa julgada" a interpretação expendida para os fatos que motivaram a lide decidida pelo Acórdão relativo aos períodos de Agosto/91 a Maio/94, e junta a ela a concordância da Administração Tributária quanto à falta dos recolhimentos das retenções do tributo indicadas nas DIRF's, para pedir pela *"prática reiteradamente observada pela autoridade*



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

Processo nº : 10909.003073/2003-34
Acórdão nº : 102-46.911

administrativa", considerando que a conduta correta era a permanência do valor do tributo com a própria entidade.

Com suporte nos ensinamentos de Sacha Calmon Navarro Coelho (em Curso de Direito Tributário, 6ª Ed. RJ, Forense, 2002, págs. 543 e 544) observa que as decisões administrativas podem constituir normas complementares com uso da autorização contida no artigo 100, do CTN, inclusive quando resultantes de situações particulares, condição que permitiria manter os efeitos do julgamento anterior para fins de condutas futuras.

Transcreve trecho de artigo de autoria do Procurador da Fazenda Nacional, Rodrigo Pereira de Mello, extraído do site <http://aldemario.adv.br/ccrh.thm>, em 30 de dezembro de 2003, sob o título "Conselho de Contribuintes e Recurso Hierárquico", a respeito do recurso hierárquico, no qual há abordagem sobre a definitividade das decisões dos Conselhos de Contribuintes e requer a vinculação da Administração Tributária ao entendimento desenvolvido no Acórdão 104-13.873, para tornar nula a exigência.

Alega o recorrente que os Auditores-Fiscais contestaram a posição expendida no referido Acórdão sem a devida competência para esse fim. Teceu comentários sobre excessiva agressividade imposta pelo trabalho fiscal caracterizada pela abordagem de toda a linha de argumentação contida na dita decisão e finalizou com pedido pela nulidade do feito porque caracteriza ato administrativo eivado de *"vício da exarcebação do poder fiscal, frente à decisão unânime do Conselho de Contribuintes"*.

Além desses motivos, o recorrente traz para fundamentar sua posição a ordem contida na lei municipal de Itajaí, nº 2.717, de 1992, que dispensa as fundações de recolherem o IR-Fonte.

Pedido o afastamento da multa de ofício e dos juros de mora com base na norma contida no artigo 100, do CTN, § único, e no seguimento da orientação contida na decisão anterior, dita coisa julgada e na prática reiterada pela Administração Tributária caracterizada pelo acolhimento das DIRF's apresentadas



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

Processo nº : 10909.003073/2003-34
Acórdão nº : 102-46.911

durante 9 (nove) anos, desde 1994 até 2003, sem que houvesse qualquer manifestação no sentido de exigir o tributo não recolhido.

Finalizada a peça recursal com os pedidos transcritos a seguir:

“PRELIMINARES pelas quais também requer:

a) Acolhimento ao presente **RECURSO** porque tempestivo, para os fins de ser processado e acolhido;

b) **ANULAÇÃO DO AUTO DE INFRAÇÃO** da parte remanescente após a decisão externada pelo Acórdão DRJ/FNS nº 3.919, em face dos Vícios Formais da Autuação que lhe causam Nulidade, como demonstrado nestas Razões de Recurso, tanto em relação a inobservância do princípio da anterioridade, tipicidade e legalidade em relação a parte remanescente de 1998 e do ano de 1999;

c) **ANULAÇÃO DO AUTO DE INFRAÇÃO** em face da decisão administrativa irreformável – Coisa julgada, conforme amplamente discorrido neste **RECURSO**;

d) **ANULAÇÃO DO AUTO DE INFRAÇÃO** pelo excesso de presunção dos Auditores Fiscais, na medida em que pretendem descumprir no plano hierárquico a “decisão unânime do Conselho de Contribuintes”, sem que tenham poderes para tanto, descumprindo a hierarquia a que são submetidos dentro do processo administrativo fiscal, como amplamente mencionado;

PELO MÉRITO

1. **ANULAÇÃO DO AUTO DE INFRAÇÃO** em face da decisão administrativa que vincula a administração fiscal aos seus efeitos, atribuindo definitividade ao ato apreciado em última instância, como deduzido nas razões recursais;

2. A **ANULAÇÃO DOS JUROS E MULTA** em face da observância dos preceitos do art. 100, P. Único do CTN, visto que a **FUNFAÇÃO UNIVALI** estava ao longo dos anos de 1994 a 2003 no cumprimento da decisão administrativa unânime deste Egrégio Primeiro Conselho de Contribuintes, que se tornaram “Reiteradas Práticas Administrativas” observada pela Entidade e aceita e praticada pela DRF, que elimina a imposição de juros de mora e de multas;

3. A pretensão de rediscutir o mérito da Decisão Unânime do Conselho de Contribuintes, em face de consulta formulada que visava questionar a liberação do recolhimento do IRRF em relação aos seus funcionários e terceiros que tinham o CNPJ da



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

Processo nº : 10909.003073/2003-34
Acórdão nº : 102-46.911

FUNDAÇÃO UNIVALI como fonte pagadora. A ANULAÇÃO DO AUTO DE INFRAÇÃO se impõe porque quer em via de impugnação e 1ª Instância Administrativa rediscutir o mérito do julgamento do Conselho, sem que tenha havido por parte da Receita Federal o competente Recurso na época e na forma próprios.

4. Que sejam considerados como se incluídos nos requerimentos específicos todas as argumentações de defesa no processo, quer na Impugnação, quer no recurso, tanto pelas preliminares como pelo mérito que controvertem a autuação e todo seu relatório." (Realce do original).

Esses os fatos.

Pedido dispensa do arrolamento de bens, com suporte no artigo 1º da IN SRF nº 93, de 3/8/98 e no Decreto nº 4.523, de 17/12/02, e ofereceu todo o seu patrimônio imobilizado contábil, discriminado no Anexo I, juntado à peça recursal.

É o relatório.



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

Processo nº : 10909.003073/2003-34
Acórdão nº : 102-46.911

VOTO VENCIDO

Conselheiro NAURY FRAGOSO TANAKA, Relator

RECURSO DE OFÍCIO

O recurso de ofício teve origem na exoneração de crédito tributário em decorrência de interpretação do colegiado de primeira instância no sentido de que os fatos ocorridos no período de janeiro de 1998 e 28 de novembro desse ano, não mais seriam alcançados pelo direito de exigir do sujeito ativo, pela extinção do prazo legal para esse fim.

A demarcação do prazo legal concedido ao sujeito ativo para que exerça o direito de formalizar o crédito tributário é matéria de difícil interpretação, principalmente quando o lançamento se subsume à modalidade "por homologação".

Observe-se que o ilustre Relator (vencido quanto à justificativa) manteve entendimento de que o marco inicial de contagem desse prazo tem referência na conclusão do fato gerador do tributo, em cada mês, com suporte nos seguintes fundamentos: na norma contida no artigo 150, § 4º, do CTN, no conhecimento do Fisco a respeito do procedimento adotado pelo sujeito passivo com a apresentação das DIRF e na falta de recolhimento do tributo declarado.

No voto vencedor mantida a ineficácia para o mesmo período, no entanto sob justificativa distinta mas com a mesma fundamentação usada pelo Relator.

Segundo a interpretação dos ilustres julgadores de primeira instância, a decadência do direito de lançar estaria regida por normas contidas em dois artigos do CTN: o artigo 150, § 4º, e o artigo 173.



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

Processo nº : 10909.003073/2003-34
Acórdão nº : 102-46.911

Sob o amparo do primeiro, a referência para contagem estaria no fato gerador do tributo, e inválido qualquer outro suporte – declaração, pagamento, entre outros.

Afirmado que a regra contida no artigo 173 é geral e conforma lançamentos “de ofício” e “por declaração”. A regra do artigo 150, § 4º seria exceção na época de promulgação do CTN, enquanto, atualmente, passou a constituir a regra geral, uma vez que a totalidade dos tributos subsume-se à forma de “lançamento por homologação”.

A importância da norma contida no artigo 173, estaria na fixação de prazo para as situações de dolo, fraude e simulação, previstas no § 4º, do artigo 150, do CTN.

Os critérios utilizados para definição do prazo decadencial foram (sic):

“(a) primeiro, vale a regra geral do parágrafo 4º do artigo 150 do CTN, ou seja, cinco anos contados a partir da ocorrência do fato gerador;

(b) segundo, esta regra geral vale para todos os tributos lançados por homologação em relação aos quais não exista uma definição legal diferente em outros atos legais, (como é o caso das contribuições sociais, que em face do artigo 45, da lei nº 8212/91, submetem-se a um prazo decadencial específico);

(c) terceiro, só há uma hipótese legal de afastamento da aplicação do prazo previsto no parágrafo 4º do artigo 150 do CTN, qual seja a da constatação da prática de dolo, fraude ou simulação. Neste caso, aplica-se o prazo previsto no inciso I do artigo 173, do CTN;

(d) quarto, dentro do quadro do inciso I do artigo 173 do CTN, o exercício no qual o lançamento já poderia ter sido efetuado é aquele no qual está o primeiro dia depois da ocorrência do fato gerador.”

A julgadora Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga declarou voto sobre o assunto no qual expõe suas razões para discordar da



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

Processo nº : 10909.003073/2003-34
Acórdão nº : 102-46.911

justificativa para os fundamentos de suporte ao voto vencido, mas manteve a mesma conclusão.

Feitos esses esclarecimentos sobre o posicionamento do colegiado de primeira instância, passo à análise da matéria.

A ineficácia de parte do feito teve por base a sua formalização em momento posterior à extinção do prazo decadencial ao direito de lançar, com fundamento na norma do artigo 150, § 4.º do CTN, e na interpretação de que a Administração Tributária poderia demandar a exigência do tributo logo após o final de cada mês.

Para as pessoas jurídicas, a conclusão do fato gerador pode se concluir em cada trimestre, na forma prevista no artigo 1º da lei nº 9.430, de 1996, ou ao final de cada ano, art. 2º do mesmo ato legal.

Para as pessoas físicas, apesar de a lei n.º 8.134, de 1990, conter norma que determina o pagamento do tributo à medida que a renda vai sendo percebida², o fato gerador do tributo é do tipo "*complexo*" e somente se completa ao final do ano-calendário, momento em que a renda é obtida pela somatória dos diversos tipos de rendimentos percebidos no ano-calendário, inclusive o resultado da atividade rural, e é permitido ao cidadão desse total excluir alguns dos gastos havidos.

Então, tem-se, para as pessoas físicas, em obediência aos princípios constitucionais da universalidade, progressividade e generalidade, uma base de cálculo do tributo diferenciada daquela mensal, bem assim uma tabela progressiva distinta, e novo prazo para, eventualmente, complementar valores não pagos antecipadamente.

² Lei n.º 8.134, de 1.990 - Art. 2º O Imposto de Renda das pessoas físicas será devido à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, sem prejuízo do ajuste estabelecido no art. 11.



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

Processo nº : 10909.003073/2003-34
Acórdão nº : 102-46.911

Logo, não diria impossível exigir crédito tributário das pessoas físicas no mês subsequente ao de ocorrência do fato econômico, mas atitude ilegal porque contrária à construção estabelecida, por lei, para a implementação tributária.

Ou seja, não haveria sentido na exigência de uma Declaração de Ajuste Anual, na fixação de prazo para o pagamento de eventual saldo, na concessão de quatro meses após a conclusão do fato gerador para que o contribuinte organize seus dados, com o intuito de declará-los ao Fisco, e apure o *verdadeiro* tributo devido. Diz-se "verdadeiro" porque o tributo antecipado pode resultar em devolução total ao final do período, em razão da apropriação de uma dedução significativa do total de rendimentos auferidos.

No entanto, esta situação envolve uma pessoa jurídica que, por decorrência de ordem contida em lei, age em nome do verdadeiro sujeito passivo, seja este outra pessoa jurídica ou pessoa física, para realizar o *procedimento* que a estes cabia, e recolher a antecipação do tributo devido, prevista no artigo 150, do CTN.

Cabe então, observar que o poder de fiscalização do sujeito ativo, nesta situação, pode ser exercido imediatamente após a ocorrência do fato jurídico de ausência de recolhimento, independente da apresentação da DIRF, da DIRPF, da Declaração de Rendimentos da Pessoa Jurídica, ou da DCTF.

Essa autorização decorre da norma contida no artigo 891 do RIR/94 ou 841, inc. IV, do RIR/99, com suporte legal dos artigos 28, da Lei nº 2.862, de 1956⁽³⁾ e 19 da lei nº 3.470, de 1958⁽⁴⁾.

Ressalte-se que a centralização de procedimentos de antecipação do pagamento do tributo normalmente inerentes ao próprio beneficiário constitui

³ Lei nº 2.862, de 1956 - Art. 28. Nos casos de ação fiscal para exigência do recolhimento do imposto na fonte, serão cobradas multas equivalentes as de lançamento "ex-officio", quando houver falta ou inexactidão das respectivas guias.



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

Processo nº : 10909.003073/2003-34
Acórdão nº : 102-46.911

atitude administrativa, legal, para beneficiar o controle da arrecadação e, indiretamente, favorecer o próprio beneficiário que fica dispensado de tal tarefa.

E, que a atitude de desenvolver verificação fiscal diretamente sobre a fonte pagadora encontra-se permitida pela legislação atual durante o prazo quinquenal de validade da norma aplicável às situações concretas.

Vale salientar que os fatos em análise fazem parte de uma conduta inserida no consequente normativo, ou seja, concretizado o fato e subsumido este à hipótese legal de incidência ocorre a sua juridicização e exsurge a obrigação tributária, impondo à fonte pagadora, terceiro ligado, uma conduta de verificar os detalhes da norma impositiva, renda tributável, base de cálculo, deduções, alíquota, prazo de recolhimento, preenchimento dos correspondentes documentos, e o pagamento do tributo na data-limite ou em momento anterior a esse referencial.

Assim, as infrações estão caracterizadas pela ausência de parte da conduta determinada ao terceiro ligado aos fatos tributáveis.

Observe-se que esta relação, apesar de se encontrar inserida no ordenamento jurídico tributário, pode ser vista como pertencente a outra natureza, pois, o terceiro ligado ao fato não é contribuinte, mas, apenas, responsável pelo tributo por conta da norma que lhe atribui essa obrigação.

Nessa linha de raciocínio, o prazo decadencial, ou seja, direito de a pessoa do sujeito ativo de exigir o pagamento não realizado, não deveria subsumir-se a qualquer tipo de lançamento.

No entanto, não se pode interpretar dessa forma, pois o terceiro, fonte pagadora, responde pelo tributo perante o sujeito ativo da relação jurídica como se real sujeito passivo fosse, tanto nas situações em que efetuou o correspondente desconto, quanto nas outras em que foi absolutamente omissa,

⁴ Lei nº 3.470, de 1958 - Art. 19. O processo de lançamento " ex - officio ", será iniciado por despacho mandando intimar o interessado para, no prazo de 20 (vinte) dias, prestar esclarecimentos, quando necessários, ou para efetuar o recolhimento do imposto devido, com o acréscimo da multa cabível.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 10909.003073/2003-34
Acórdão nº : 102-46.911

exceção feita aos casos em que o real beneficiário (pessoa física ou jurídica) já tenha oferecido o rendimento à tributação e pago o correspondente tributo.

Então, a relação que decorre dessa ordem encontra-se no campo do direito tributário, e deve ter prazo para a decadência do direito de constituir o crédito vinculado às regras inerentes a esse ordenamento.

Assim, com o devido respeito que merecem as interpretações dos referidos julgadores e dos conselheiros que desta divergem, o marco inicial de contagem do prazo para o exercício do direito de formalizar o crédito tributário contra a fonte pagadora inadimplente, deve decorrer da norma do artigo 173, inc. I, do CTN, e situar-se no primeiro dia do exercício subsequente àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Como a concretização deste ato seria possível já no mês subsequente ao de ocorrência dos fatos, o marco inicial de contagem é o primeiro dia do ano-calendário subsequente ao primeiro citado.

Nesta situação, os fatos ocorridos no ano-calendário de 1998, têm prazo decadencial com marco inicial de contagem em 1º de janeiro de 1999, e extinção em 31 de dezembro de 2003.

Como a exigência foi concretizada em 28 de dezembro de 2003, encontra-se eficaz porque obediente ao prazo legal concedido ao exercício do referido direito.

Ad argumentandum, inaplicável a norma do artigo 150, § 4º, do CTN, porque não trata de prazo decadencial, mas de lançamento por homologação, de pagamento antecipado, de validade e efeitos dos procedimentos efetuados e de prazo para eventual homologação.

O referido texto dispõe que a homologação tácita dar-se-á pelo transcorrer do prazo de 5 (cinco) anos a contar do fato gerador do tributo, que, se efetivado, permitirá a homologação do lançamento efetuado e a extinção do correspondente crédito tributário.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 10909.003073/2003-34
Acórdão nº : 102-46.911

“§ 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.” (Grifo e realce não integram o original)

Então, não pode a homologação tácita ser requerida para a ineficácia da exigência fiscal.

Em primeiro lugar, porque, se o lançamento, que é atividade privativa da Administração Tributária, na forma do artigo 142 do CTN, não ocorreu, não há o que homologar.

Cabe lembrar que a atividade desenvolvida pelo contribuinte não constitui lançamento, mas procedimento a ela vinculado, pois alberga verificações como aquelas atinentes à legislação adequada, à subsunção da renda à incidência tributária, da base de cálculo, e procedimentos como o cálculo do tributo, o recolhimento, entre outros.

Saliente-se que as infrações decorrem da apropriação indevida das quantias relativas aos descontos do tributo incidente sobre os pagamentos efetuados, fatos que externam falta de antecipação do imposto pelo responsável. Então, não se pode cogitar de materialidade de algum lançamento por homologação para os fatos verificados.

Em segundo, a oposição decorre do artigo 149, V, que determina aplicação da modalidade “lançamento de ofício” quando a atividade desenvolvida pelo contribuinte – procedimento – seja incorreta por omissão, como deflui da falta de recolhimento da antecipação do tributo.

Assim, aplicável ao lançamento a determinação do artigo 173, I, do CTN, para a qual o marco inicial coincide com 1.º de janeiro de 1999 e a conclusão do prazo em 31 de dezembro de 2003.

Justifica-se essa posição pelos motivos elencados e, ainda, porque há uma obrigação legal para o contribuinte apresentar declarações, como a de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 10909.003073/2003-34
Acórdão nº : 102-46.911

rendimentos, que serve de apoio à Administração Tributária para a tomada de decisões como aquela referente à seleção de contribuintes fiscalizáveis.

Vale ressaltar que a doutrina expressa pela posição de Luciano Amaro⁵, para a hipótese de ausência de pagamento, também leva o *dies a quo* desse prazo para o primeiro dia do exercício subsequente àquele em que poderia ter sido lançado, na forma do artigo 173, I do CTN. No mesmo sentido conclui Alberto Xavier em sua obra "Do Lançamento: Teoria Geral do Ato, do Procedimento e do Processo Tributário"⁶.

⁵ "Uma observação preliminar que deve ser feita consiste em que, quando não se efetua o pagamento *antecipado* exigido pela lei, *não há o que se homologar*; a homologação não pode operar no vazio. Tendo em vista que o art. 150 não regulou a hipótese, e o art. 149 diz apenas que cabe lançamento de ofício (item V), enquanto, obviamente, não extinto o direito do Fisco, o prazo a ser aplicado para a hipótese deve seguir a regra geral do art. 173, ou seja, cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que (à vista da omissão do sujeito passivo) o lançamento de ofício poderia ser feito." (Realce do original) – AMARO, Luciano. Curso de Direito Tributário, 8.ª Ed., SP, Saraiva, 2001, pág. 394.

⁶ "O artigo 173, ao contrário pressupõe *não ter havido pagamento prévio* - e daí que alongue o prazo para o exercício do poder de controle, tendo como *dies a quo* não a data da ocorrência do fato gerador, mas o exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Precisamente porque o prazo mais longo do artigo 173 se baseia na inexistência de uma informação prévia, em que o pagamento consiste, o § único desse mesmo artigo *reduz* esse prazo tão logo se verifique a possibilidade de controle, contando o *dies a quo* não do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado, mas "da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento". XAVIER, A., Do Lançamento: Teoria Geral do Ato, do Procedimento e do Processo Tributário, 2.ª Ed. totalmente reformulada e atualizada, RJ, Forense, 2002, pág. 93.



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

Processo nº : 10909.003073/2003-34
Acórdão nº : 102-46.911

RECURSO VOLUNTÁRIO

Atendidos os requisitos de admissibilidade, conheço do recurso e profiro voto.

Considerando a quantidade de alegações que compõem a peça recursal, esta análise seguirá a ordem posta no resumo, ao final.

1. Anulação do Auto de Infração pela presença de vício formal caracterizado pela inobservância dos princípios da anterioridade e da irretroatividade da lei.

Esse pedido decorre da presença de atos legais promulgados em momento posterior ao de ocorrência dos fatos de referência do feito, como parte da fundamentação que integrou o Auto de Infração. Ofensa, portanto, aos princípios indicados. Como exemplo, as leis 9.887 e 9.779, e artigos do Decreto nº 3.000, todos de 1999.

Essa questão já foi abordada no julgamento *a quo* quando esclarecido sobre a separação das infrações por especificidade, em quatro grupos e em cada um deles agrupados fatos de vários períodos, situação que requereu dispor a fundamentação legal relativa a vários períodos em um só local.

Aparentemente poderia gerar a dúvida suscitada pelo recorrente, no entanto, como por ele bem esclarecido, a leitura de cada um dos textos legais permite a separação e a identificação do período de referência, uma vez que o feito conteve a identificação das infrações por mês e ano-calendário.

As normas que complementam a principal, objeto da conduta inadequada do sujeito passivo, integram a fundamentação para fins de permitir ao



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

Processo nº : 10909.003073/2003-34
Acórdão nº : 102-46.911

sujeito passivo a visão completa do fato e dos requisitos legais que permeiam o conseqüente tributário.

Nessa linha de raciocínio, observe-se que o artigo 21 da lei nº 9.532, de 1997, transcrito a seguir, contém norma reguladora do IR – Pessoa Física para os fatos geradores a partir de 1º de janeiro de 1998, que altera um dos critérios componentes do conseqüente normativo necessário à concretização da conduta prevista na norma tributária, ou seja, fixa nova alíquota, para determinada faixa de renda anual, válida para os anos-calendário de 1998 e 1999, e bem assim a correspondente parcela a deduzir que integra a tabela progressiva.

"Art. 21. Relativamente aos fatos geradores ocorridos durante os anos-calendários de 1998 e 1999, a alíquota de 25% (vinte e cinco por cento), constante das tabelas de que tratam os arts. 3º e 11 da Lei nº 9.250, de 1995, e as correspondentes parcelas a deduzir, passam a ser, respectivamente, de 27,5% (vinte e sete inteiros e cinco décimos por cento), R\$ 360,00 (trezentos e sessenta reais) e R\$ 4.320,00 (quatro mil, trezentos e vinte reais)."

Como essa norma sofreu alteração dada pelo artigo 1º da lei nº 9.887, de 1999, também transcrito a seguir, necessário sua indicação no enquadramento legal para melhor situar o sujeito passivo sobre os requisitos que conformaram as condutas tributárias ao longo dos períodos investigados, uma vez que o mesmo tipo de infração foi verificado em diversos períodos – de 1998 a 2003.

Observe-se, ainda, que somente no *caput* foram introduzidas alterações quanto aos anos-calendário de referência, passando de 1998 e 1999, para 1998 a 2002.

"Art. 21. Relativamente aos fatos geradores ocorridos durante os anos-calendário de 1998 a 2002, a alíquota de vinte e cinco por cento, constante das tabelas de que tratam os arts. 3º e 11 da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, e as correspondentes parcelas a deduzir, passam a ser, respectivamente, de vinte e sete inteiros e cinco décimos por cento, trezentos e sessenta reais e quatro mil, trezentos e vinte reais."



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

Processo nº : 10909.003073/2003-34
Acórdão nº : 102-46.911

Outro aspecto que convém ressaltar diz respeito ao protesto contra a fundamentação com suporte no Decreto nº 3.000, de 1999.

Neste País, o princípio da legalidade inibe qualquer exigência sem que haja norma de fundo extraída de um ato legal em vigor. Essa ordem obriga a que os Decretos regulem a aplicação de lei posta em momento anterior, sem qualquer extrapolação de seus contornos.

Dessa realidade, permitido concluir que a utilização de normas que integram o Regulamento do Imposto de Renda – RIR, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 1999, em princípio, não constitui qualquer anomalia formal.

Seria atípico se a norma de fundo contida no dito Regulamento fosse inerente ao Direito Substantivo e posterior ao fato econômico tributado; mas essa não é a situação que se apresenta na peça recursal.

Conveniente salientar que o conhecimento da norma, presunção ficta contida no artigo 3º do Decreto-lei nº 4.657, de 1942, Lei de Introdução ao Código Civil, não permite à defesa alegar aplicação retroativa da norma mais nova, uma vez que a fundamentação legal utilizada conteve as normas aplicáveis aos fatos, em todos os períodos.

Assim, evidencia-se que os esclarecimentos trazidos neste voto servem, apenas, para complementar aqueles que deram suporte à decisão colegiada no julgamento *a quo*, e que não tendo o ato administrativo qualquer ofensa aos princípios da irretroatividade e da anterioridade da lei, deve a pretendida nulidade ser rejeitada.

2. Nulidade do feito pela formalização após o prazo de vencimento do MPF.

Como o recorrente reiterou integralmente os argumentos da peça impugnatória, deve ser analisada a nulidade centrada na conclusão do



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 10909.003073/2003-34
Acórdão nº : 102-46.911

procedimento após o término do período de validade do correspondente MPF em 25 de novembro de 2003, quando a ciência ocorreu em 28 desse mês e ano, sem que houvesse prorrogação desse prazo.

Estaria incorreto o posicionamento de primeira instância dado pela manutenção do feito com suporte na prorrogação do MPF, via Internet, em razão dessa modalidade não atender ao aspecto formal.

A decisão *a quo* conteve informação à folha 1.773 sobre a prorrogação do prazo de validade do MPF pela Internet e o suporte legal dado pelo artigo 13, §§ 1º e 2º da Portaria nº 3.007, de 2001, enquanto o Demonstrativo de Emissão e Prorrogação foi entregue ao sujeito passivo junto com o Auto de Infração.

A norma contida no referido artigo⁷ realmente dispõe no sentido exposto na dita decisão, enquanto à fl. 1.691, consta o Demonstrativo de Emissão e Prorrogação do MPF com validade até 24 de janeiro de 2004.

Verifica-se que o § 2º desse artigo contém autorização para que a prorrogação ocorra pela emissão de MPF, sem limite por quantidade, registro eletrônico, publicidade via Internet, e ciência pessoal no primeiro ato de ofício praticado junto ao sujeito passivo.

Tendo este último tido ciência do feito em 28 de novembro de 2003, verifica-se que foi atendida a conduta requerida pela norma, uma vez que a validade do MPF foi estendida até 24 de janeiro de 2004.

⁷ Portaria nº 3.007, de 2001 - Art. 13. A prorrogação do prazo de que trata o artigo anterior poderá ser efetuada pela autoridade outorgante, tantas vezes quantas necessárias, observado, em cada ato, o prazo máximo de trinta dias.

§ 1º A prorrogação de que trata o *caput* far-se-á por intermédio de registro eletrônico efetuado pela respectiva autoridade outorgante, cuja informação estará disponível na Internet, nos termos do art. 7º, inciso VIII.

§ 2º Após cada prorrogação, o AFRF responsável pelo procedimento fiscal fornecerá ao sujeito passivo, quando do primeiro ato de ofício praticado junto ao mesmo, o Demonstrativo de Emissão e Prorrogação, contendo o MPF emitido e as prorrogações efetuadas, reproduzido a partir das informações apresentadas na Internet, conforme modelo constante do Anexo VI.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
: PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
: SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 10909.003073/2003-34
Acórdão nº : 102-46.911

Destarte, não se pode acolher o referido argumento de nulidade com base na falta de autorização da Administração Tributária.

3. ANULAÇÃO DO AUTO DE INFRAÇÃO em face da decisão administrativa irreformável – Coisa julgada.

A interpretação da defesa a respeito da coisa julgada, apesar de bem robustecida com a doutrina que compôs a peça recursal, não atende à melhor aplicação do Direito quando trata da extensão de seus efeitos aos fatos novos.

O entendimento trilhou no sentido de que a decisão colegiada favorável resultante do julgamento de exigência semelhante, mas relativa ao período de agosto de 1991 a setembro de 1994, permite ao sujeito passivo o desenvolvimento de conduta idêntica quanto aos fatos econômicos posteriores.

Sob outro referencial, reconhecendo a Administração Tributária que não cabia exigência do tributo para tais períodos, não poderia, posteriormente, alterar o entendimento para os fatos mais novos.

Aparentemente a interpretação trazida pela defesa não deixa de ter razão, pois se o sujeito ativo reconhece o direito do sujeito passivo consubstanciado pela permanência do tributo descontado em situações semelhantes, não poderia alterar esse posicionamento sem a presença de um motivo legal e suficiente. Ou seja, a primeira decisão vincularia a aplicação da norma às futuras relações jurídicas decorrentes de novos fatos econômicos.

No entanto, conhecido de todos que a interpretação de um texto legal para fins de sua aplicação aos casos concretos pode ser alterada de acordo com o conhecimento adquirido.

Assim, evidenciam-se mudanças de posicionamentos sobre a mesma matéria motivadas pelo transcorrer do tempo, e em razão das alterações promovidas nos colegiados julgadores pelas substituições de conselheiros, dois fatores que, em síntese, traduzem a vinda de conhecimento agregado, porque



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

Processo nº : 10909.003073/2003-34
Acórdão nº : 102-46.911

conjunto diferenciado de valores aplicados aos posicionamentos externados pelos componentes anteriores.

Como exemplo dessa dinâmica, ementas de acórdãos 108-05.646, e 108-06.701, da E. 8ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes.

"2 - MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO - DENÚNCIA ESPONTÂNEA - MULTA AFASTADA - Ainda que fora do prazo legal, a Declaração de Imposto de Renda da Recorrente foi apresentada antes de qualquer procedimento administrativo, encontrando-se tal fato subsumido à hipótese prevista no art. 138, do CTN, que isenta a Recorrente do pagamento da penalidade pecuniária. 1º Conselho de Contribuintes / 8a. Câmara / Acórdão 108-05.646 em 18.03.1999 - Publicado no DOU em: 20.05.1999."⁸)

Processo n.º : 13837.000051/97-83, Recurso nº : 127.629, Sessão de 16 de outubro de 2001, Acórdão nº : 108-06.701.

TRIBUTÁRIO DENÚNCIA ESPONTÂNEA - MULTA PELO ATRASO NA ENTREGA DE DECLARAÇÃO DO IRPJ - A entrega da declaração do imposto de renda, após o prazo fixado pela Receita Federal, constitui mera infração formal, que não encontra acolhida no art. 138 do CTN - A declaração de rendimentos tem sua apresentação obrigatória nos termos e prazos estabelecidos pela legislação tributária, sujeitando o infrator à sanção prevista no 984 do RIR/94.

Recurso negado"

Essa realidade não é exclusiva dos Conselhos de Contribuintes, mas, também, no Poder Judiciário, como por exemplo, o posicionamento das Turmas julgadoras do Superior Tribunal de Justiça a respeito responsabilidade pelo recolhimento do IR-Fonte sobre os rendimentos pagos à pessoas físicas, que em algum tempo passado não admitia a exigência deste na beneficiária, e, posteriormente, em razão de alteração no entendimento, acolhe a sujeição passiva neste último, como se pode extrair das ementas dos julgados nos RESP 309.913 – SC e 644.223/SC, transcritas em seguida.

⁸ Pesquisa Internet site www.fiscosoft.com.br/regulamentos/Imposto de Renda, 15h44, 27/4/05.



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

Processo nº : 10909.003073/2003-34
Acórdão nº : 102-46.911

"RECURSO ESPECIAL N.º 309.913 – SC (2001/0029763-3)

**TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. AUSÊNCIA DE
RETENÇÃO NA FONTE. SUBSTITUIÇÃO LEGAL TRIBUTÁRIA.
FONTE PAGADORA.**

A obrigação tributária nasce, por efeito da incidência da norma jurídica, originária e diretamente, contra o contribuinte ou contra o substituto legal tributário; a sujeição passiva é de um ou de outro, e, quando escolhido o substituto legal tributário, só ele, ninguém mais, está obrigado a pagar o tributo.

O substituto tributário do imposto de renda de pessoa física responde pelo pagamento do tributo, caso não tenha feito a retenção na fonte e o recolhimento devido.

Recurso especial de Antônio Boabaid provido e recurso da Fazenda Nacional que se julgou prejudicado." (9)

"RESP 644223/SC; RECURSO ESPECIAL 2004/0028589-2

**RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. IMPORTÂNCIAS
PAGAS EM DECORRÊNCIA DE SENTENÇA TRABALHISTA.
IMPOSTO DE RENDA. RESPONSABILIDADE PELA RETENÇÃO E
RECOLHIMENTO DO IMPOSTO.**

A falta de cumprimento do dever de recolher na fonte, ainda que importe em responsabilidade do retentor omissor, não exclui a obrigação do pagamento pelo contribuinte, que auferiu a renda, de oferecê-la à tributação, por ocasião da declaração anual, como aliás, ocorreria se tivesse havido recolhimento na fonte. Em que pese ao erro da fonte não constituir fato impeditivo de que se exija a exação daquele que efetivamente obteve acréscimo patrimonial, não se pode chegar ao extremo de, ao afastar a responsabilidade daquela, permitir também a cobrança de multa deste.

Recurso especial improvido

Data do julgamento: 02/12/2004 - DJ 25.04.2005 p. 311" (10)

9 SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. REsp n.º 309913-SC e 153.664-ES. Pesquisa efetuada via Internet, junto ao site <http://www.stj.gov.br>, página "Jurisprudência", palavras "retenção na fonte", 13h15, de 2 de março de 2004.

10 Pesquisa no site www.stj.gov.br / jurisprudência / por ministro = Franciulli Netto



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 10909.003073/2003-34
Acórdão nº : 102-46.911

Essas decisões tem efeitos apenas interpartes, sendo definitivas e com características de *coisa julgada*¹¹ quando não mais possível interposição de recurso. Conveniente ressaltar que em nível administrativo inexistente a definitividade da coisa julgada dada a possibilidade da busca por outra solução da lide com intermediação do Poder Judiciário, na forma do artigo 5º, XXXV, da CF/88⁽¹²⁾.

Nesse sentido, a Súmula 239 do STF¹³:

“Súmula 239 – STF - Decisão que declara indevida a cobrança do imposto em determinado exercício não faz coisa julgada em relação aos posteriores.”

Também importante destacar que o caráter de prevalência da *coisa julgada* previne eventuais tentativas de alterações no posicionamento que conformou os atos econômicos e jurídicos envolvidos, mas não tem validade estendida aos demais atos futuros da mesma espécie.

Assim é que as pessoas detentoras de decisão favorável junto ao Primeiro Conselho de Contribuintes para exonerar-se da multa por atraso na entrega das declarações de ajuste anual em razão da conduta ter sido classificada como “denúncia espontânea”, na forma da norma contida no artigo 138, do CTN, não

¹¹ COISA JULGADA - Também se diz caso julgado. Entende-se como coisa julgada (*res judicata*) a sentença, que se tendo tornado irretratável, por não haver contra ela mais qualquer recurso, firmou o direito de um dos litigantes para não admitir sobre a dissidência anterior qualquer outra oposição por parte do contendor vencido, ou de outrem que se sub-rogue em suas pretensões improcedentes. SILVA, Plácido e; FILHO, Nagib Slaibi.; ALVES, Geraldo Magela. Vocabulário Jurídico, 2.ª Ed. Eletrônica, Forense, [2001?] CD ROM. Produzido por Jurid Publicações Eletrônicas

¹² CF/88 – Art. 5º Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: (....)

XXXV - a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito;

¹³ “Data de Aprovação – Sessão Plenária de 13/12/1963. Fonte de Publicação - Súmula da Jurisprudência Predominante do Supremo Tribunal Federal – Anexo ao Regimento Interno. Edição: Imprensa Nacional, 1964, p. 114. Referência Legislativa - Código de Processo Civil de 1939, art. 287, parágrafo único.” Pesquisa site do Supremo Tribunal Federal - <http://www.stf.gov.br/Jurisprudencia/Sumula> - Pesquisa por palavra="239" - 14h54 de 13 de junho de 2005.



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

Processo nº : 10909.003073/2003-34
Acórdão nº : 102-46.911

podem dela se valer para proceder outras entregas futuras nas mesmas condições anteriores, porque os efeitos dessa decisão não foram estendidos *erga omnes* por ato legal de igual poder àquele da norma impositiva da conduta instrumental.

Rejeita-se o pedido pela nulidade do feito.

**4 – ANULAÇÃO DO AUTO DE INFRAÇÃO PELO EXCESSO DE
PRESUNÇÃO DOS AUDITORES-FISCAIS.**

Os fatos levantados na ação fiscal implicam conduta obrigatória ao sujeito passivo de recolher aos cofres da União o Imposto de Renda descontado nos diversos pagamentos efetuados, segundo as normas que regem a imposição do tributo, em nível federal, e que transferem o procedimento correspondente ao lançamento por homologação à fonte pagadora.

Complementando o raciocínio, com a devida vênia e respeito ao posicionamento da defesa, pois que a conceituação e definição dos signos depende da carga de conhecimento que cada um dos intérpretes alberga no momento da recepção pela mente, e podem ser alterados no transcorrer do tempo pela vinda de novos conhecimentos ao indivíduo que, na maioria das situações, possibilita situar e visualizá-los em uma realidade distinta daquela anterior, considero que a ação dos Auditores-Fiscais da Receita Federal conformou-se, estritamente, aos princípios que regem a conduta dos funcionários públicos: legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência¹⁴, pela bem adequada e fundamentada nova interpretação dos fatos.

Conforme detalhamento exposto nos itens anteriores, a decisão administrativa que teve por objeto a exigência havida em decorrência do

¹⁴ CF/88 – Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte: (...)”



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

Processo nº : 10909.003073/2003-34
Acórdão nº : 102-46.911

levantamento de períodos anteriores a este não tem seus efeitos estendidos aos fatos futuros.

Sob outro referencial, a atividade pública é vinculada aos estritos ditames da lei.

Assim, não se admite interpretação no sentido de que houve comportamento infrator ao plano hierárquico tomando por referência a "decisão unânime do Conselho de Contribuintes", havida em momento anterior, nem tampouco ausência de poderes dos dignos auditores para o exercício da atividade pública, decorrência do princípio da legalidade.

Rejeita-se pois, a pretendida nulidade do feito que teve centro na teórica conduta inadequada dos representantes do sujeito ativo.

5. ANULAÇÃO DO AUTO DE INFRAÇÃO em face da decisão administrativa que vincula a administração fiscal aos seus efeitos, atribuindo caráter de definitivo ao ato apreciado em última instância, como deduzido nas razões recursais.

O entendimento do recorrente toma uma premissa aplicável à situação distinta desta para requerer conclusão semelhante àquela de referência.

Melhor esclarecendo, a decisão definitiva em nível administrativo proferida pela Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes consubstanciada no Acórdão nº 13.873, de 11 de novembro de 1996, vincula a Administração Tributária quanto aos fatos abrangidos pela norma individual e concreta expedida para a exigência tributária e com a outra decorrente do julgamento em segunda instância que concedeu a dita exclusão.



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

Processo nº : 10909.003073/2003-34
Acórdão nº : 102-46.911

Conforme detalhado no item 3, os fatos ocorridos em momento posterior àqueles da exigência passada não se encontram protegidos por normas excludentes dos efeitos de novas exigências.

Os Auditores-Fiscais somente poderiam deixar de exigir o tributo não recolhido se resguardados por norma excludente da obrigação contida no conseqüente tributário: recolher o tributo descontado aos cofres da União na data fixada.

Observe-se que o pedido pela aplicação das normas complementares das leis contidas no artigo 100, inc. II e III, do CTN, é válido apenas para os fatos que integraram a situação anterior.

Realmente uma decisão colegiada da E. Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes não deixa de ser uma norma complementar em razão de constituir uma norma individual e concreta que traduz a aplicação de outra para determinada situação. É complementar porque contém interpretação do texto normativo de fundo.

No entanto, pretensão no sentido de estender os efeitos aos fatos futuros não é albergada pelo teor do artigo 100, inc. II, do CTN, nem pelas linhas diretoras da CF/88.

O CTN contém condição que vincula a extensão dos efeitos dessas decisões aos fatos futuros na qual exigido que a interpretação de referência seja posta em lei¹⁵. E nem poderia ser de forma distinta considerando que a extensão de tais efeitos constituiria uma exclusão tributária¹⁶, sob a forma de isenção.

¹⁵ CTN – Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

(....)

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

¹⁶ CTN – Artigo 175.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 10909.003073/2003-34
Acórdão nº : 102-46.911

Para que se excluam os fatos da incidência tributária ou se permita a determinada pessoa não pagar tributo sobre fatos econômicos dos quais participa necessário que esse benefício esteja expressamente incluído em lei, seja na forma direta, seja na forma indireta.

A primeira, quando especificamente a lei indica a isenção para determinados tipos de fatos econômicos; a outra, externa-se nas situações em que a lei, apesar de não conter especificamente o fato, este, pelas suas características não se subsume à hipótese de incidência contida na norma.

A exigência contida no artigo 100, inc. II, do CTN, decorre da ordem emanada do artigo 97, do mesmo CTN, no sentido de que somente a lei pode estabelecer as situações de exclusão de tributos. E, em harmonia com a diretriz constitucional da observação estrita do princípio da legalidade¹⁷.

O outro fundamento da alegação diz respeito ao inc. III, do artigo 100, do CTN, que traz como norma complementar as *"práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas"*, e nesta situação seria consubstanciada pela recepção das DIRF's dos anos-calendário de 1995 e seguintes até 2003, sem manifestação em contrário da Administração Tributária quanto à falta de pagamentos.

O objeto do texto legal é direcionado aos comportamentos dos representantes do sujeito ativo que se encontram sob proteção de norma contida em lei.

¹⁷ CF/88 - Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(.....)

"§ 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativas a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no artigo 155, § 2º, XII, g." (*) *Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 17/03/93:*



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

Processo nº : 10909.003073/2003-34
Acórdão nº : 102-46.911

A apresentação de uma declaração em cada ano – DIRF - ou mesmo de várias, em seguidos períodos, contendo dados de recolhimentos de tributos à Administração Tributária não permite pressupor o desencadeamento de uma correspondente ação investigatória, caso os dados apresentados contenham alguma inconsistência.

A administração de diversos tributos e contribuições somado ao significativo universo de pessoas que se encontram sob o espectro de incidência das normas, e aos diversos fatores limitativos do poder investigatório dos representantes do sujeito ativo, inviabilizam e impossibilitam a verificação da integralidade dos dados disponíveis.

Sob outra perspectiva, não se espera que a Administração Tributária exerça uma ação verificadora da totalidade das informações que lhe são apresentadas, pois traduziria presunção absurda de que todos descumpririam as normas tributárias.

Assim, o requerido comportamento reiterado da Administração Tributária não pode ter como fundamento a inércia na ação de verificar a conduta praticada pelo sujeito passivo.

6. A ANULAÇÃO DOS JUROS E MULTA em face da observância dos preceitos do art. 100, P. Único do CTN.

O atendimento a esse pedido é vedado pelas mesmas justificativas expendidas no item anterior.

7. Anulação do Auto de Infração por constituir inovação da interpretação expendida no lançamento anterior.

A questão trazida pela defesa tem o seguinte teor:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 10909.003073/2003-34
Acórdão nº : 102-46.911

“3. A pretensão de rediscutir o mérito da Decisão Unânime do Conselho de Contribuintes, em face de consulta formulada que visava questionar a liberação do recolhimento do IRRF em relação aos seus funcionários e terceiros que tinham o CNPJ da FUNDAÇÃO UNIVALI como fonte pagadora. A ANULAÇÃO DO AUTO DE INFRAÇÃO se impõe porque quer em via de impugnação e 1ª Instância Administrativa rediscutir o mérito do julgamento do Conselho, sem que tenha havido por parte da Receita Federal o competente Recurso na época e na forma próprios.”

O objeto do protesto trilha no sentido de que este Auto de Infração constitui interpretação que implica em revisão do ato administrativo anterior, sem que houvesse por parte da Receita Federal o competente Recurso na época e na forma próprios.

Essa linha de raciocínio é equivocada, pois, como visto, a nova interpretação não teve como finalidade a alteração da norma individual e concreta anteriormente formalizada, mas referência aos fatos ocorridos em períodos posteriores.

8 - MÉRITO

A propriedade do Imposto de Renda descontado dos rendimentos pagos pelo município de Itajaí decorre da determinação contida no texto do artigo 158, inc. I, da CF/88⁽¹⁸⁾, no sentido de que pertencem aos municípios o produto da arrecadação desse tributo, quando incidente sobre rendimentos pagos pelo próprio poder público municipal, suas autarquias e fundações, estas condicionadas àquelas por eles instituídas e mantidas.

¹⁸ CF/88 - Art. 158. Pertencem aos Municípios:

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;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 10909.003073/2003-34
Acórdão nº : 102-46.911

Como a Univali é uma pessoa jurídica do tipo fundação, de direito privado, foi instituída pelo poder público municipal de Itajaí, e, ainda, teve em seu favor uma ordem contida na lei municipal nº 2.717, de 1992, para que permanecesse, para fins de investimentos, com o IR descontado dos pagamentos de rendimentos por ela efetivados, houve interpretação de que suas características atendiam os requisitos da referida norma constitucional e em consequência poderia permanecer com o tributo arrecadado sem qualquer repasse à União.

No entanto, para que haja subsunção do fato concreto à hipótese virtual contida na norma necessário que o primeiro atenda os critérios material, espacial e temporal da segunda, ou seja, a situação-objeto deve ter requisitos tais que permita ligação lógica perfeita com a conformação requerida.

A observância a essa ligação é considerada essencial em decorrência da conformação de todas as ações emanadas do poder público ao princípio da legalidade¹⁹, uma das diretrizes fundamentais contidas na Constituição Federal de 1988.

Assim, não atendida a conformação virtual da norma pela situação concreta, eventual ação do representante do sujeito ativo em descompasso com os requisitos normativos caracterizaria infração na exigência de obrigação ou na concessão de direitos, pois sem o suporte "perfeito" em um ato legal.

Em se tratando da observação à diretriz fundamental inserida pelo legislador constituinte que versa sobre o aspecto da legalidade, vale abrir um parêntese para lembrar que os milhares de intérpretes da lei, quando esta versar sobre tributos, devem ter a legalidade como *reserva absoluta de lei*²⁰, ou seja, de

¹⁹ Princípio da legalidade ampla, Artigo 5º, inc. II, e restrita, art. 150, I, ambos da CF/88.

²⁰ "Reserva absoluta" significa a exigência constitucional de que a lei deve conter não só o fundamento da conduta da Administração, mas também o próprio critério de decisão do órgão de aplicação do direito no caso concreto, ao invés do que sucede na "reserva relativa", em que muito embora seja indispensável a lei como fundamento para as intervenções da Administração nas esferas de liberdade e de propriedade dos cidadãos, ela não tem que fornecer necessariamente o critério de decisão no caso concreto, que o legislador pode confiar à livre valoração do órgão de aplicação do



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 10909.003073/2003-34
Acórdão nº : 102-46.911

que a lei já contém o texto indispensável à sua aplicação. Vedado aos intérpretes qualquer valoração pessoal.

Salutar, ainda, lembrar que Código Tributário Nacional – CTN contém proibição expressa às interpretações extensivas para as situações de isenções, suspensão ou exclusão do crédito tributário e dispensa de obrigações acessórias, conforme texto do artigo 111⁽²¹⁾.

Observe-se que apesar de, aparentemente, a referida norma não ter relação com a situação em análise, transparece sua pertinência se considerado que estando evidenciada a manutenção por verbas externas ao poder público municipal, no período considerado, a fundação não atendeu aos requisitos da norma constitucional determinadora do repasse de tais recursos ao município, condição que tornou a permanência do IR-Fonte em seus cofres um favor fiscal sem o devido amparo legal.

Importante esclarecer que uma fundação municipal não mantida pelo poder público constitui pessoa jurídica como qualquer outra do mercado, ou seja, concorre com as demais existentes no ramo de negócio explorado.

Fechando o parêntese, verifica-se que o processo contém informações e documentos comprobatórios do desenvolvimento das atividades da fundação quanto à sua manutenção, nos quais evidenciado que o município de Itajaí, de forma distinta das demais fundações que possui, não contribuiu para esse fim.

direito, administrador ou juiz. A exigência de “reserva absoluta” transforma a lei tributária em *lex stricta* (princípio da estrita legalidade), que fornece não apenas o fim, mas também o conteúdo da decisão do caso concreto, o qual se obtém por mera dedução da própria lei, limitando-se o órgão de aplicação a subsumir o fato na norma, independentemente de qualquer valoração pessoal.” XAVIER, Alberto. Do Lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário, 2.ª Ed. totalmente reformulada e atualizada, RJ, Forense, 2002, págs. 17 e 18.

²¹ CTN – Lei nº 5.172, de 1966 - Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

- I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;
- II - outorga de isenção;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 10909.003073/2003-34
Acórdão nº : 102-46.911

Comprovado que os únicos valores provenientes do município de Itajaí para a referida Fundação foram os descontos de IR-Fonte, mas, por determinação legal do primeiro, mas vinculando tais valores à aplicação em *investimentos*.

Essa condição foi, também, corroborada pela comunicação do representante do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina na qual informado que a instituição não se encontrava sujeita à verificação de suas contas por funcionários desse órgão, no período considerado, justamente por situar-se em classificação distinta daquelas tipificadas como públicas.

Observe-se que quando a lei municipal conteve determinação no sentido de que recursos do IR-Fonte deveriam permanecer com a Fundação Univali para fins de investimentos, quis significar que esse poder público *autorizou* a pessoa jurídica a usar os valores identificados sob a rubrica considerada, mas com *restrição* de que somente poderiam ser consumidos na aplicação em *investimentos*.

A propósito dos termos *investimento* e *manutenção*, necessário que se esclareça a respeito dos aspectos relativos à semântica²².

Conforme justificado em momento anterior, em termos de interpretação do texto normativo tributário não é permitido estender o significado dos termos além dos limites contidos na própria lei.

Colocando em prática a compreensão do que se expôs, se o legislador municipal quis restringir o uso da verba – IR-Fonte – para fins de

III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

²² Semântica - no sentido de "O estudo da relação de significação nos signos e da representação do sentido dos enunciados." HOLLANDA FERREIRA, Aurélio Buarque de. Dicionário Aurélio Eletrônico, Século XXI, Ed. versão 3.0, RJ, Nova Fronteira, 1999. CD ROM. Produzido pela Lexikon Informática Ltda.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 10909.003073/2003-34
Acórdão nº : 102-46.911

investimentos significa entender que o termo expressa, apenas, uma aplicação de valores para aumento da capacidade produtiva²³.

Assim, pela prevalência do princípio da legalidade que para fins tributários deve ser observado como *reserva absoluta de lei*, não é permitido ao intérprete estender a definição do referido termo para que absorva a significação daquele relativo à *manutenção*, como se um também fosse o outro, ou por extensão, tivessem a mesma significação.

O termo *mantiverem* contido no texto legal objeto desta lide²⁴, significa a ação executada pelo poder público municipal para que as coisas e bens da fundação permaneçam no estado em que se encontravam quando original²⁵.

Portanto, significações distintas de *investimentos* e *manutenção*, não permitem que se mesquem para fins de aplicação da lei.

Fechando o parêntese, verifica-se que esta condição foi, também, constatada pelos autores do feito e, comprovado no processo que tais recursos não tiveram qualquer desvio para fins de *manutenção*.

Decorrencia óbvia dessa constatação é que a situação externada pelos atos praticados pelo poder público municipal de Itajaí e pela fundação Univali, no período considerado, não foram aqueles previstos na norma constitucional que regula a propriedade dos ditos recursos. Ou seja, o requisito de fundação municipal "mantida" pelo poder público municipal não foi atendido.

Dessa forma, o sujeito passivo, apesar de agir com obediência à lei municipal que lhe permitia permanecer com o produto do IR-Fonte descontado,

²³ Investimento – "(...) *Dispêndio destinado a aumento de capacidade produtiva*" HOLLANDA FERREIRA, Aurélio Buarque de. Ob. citada.

²⁴ CF/88 – Art. 158, I, "(...) pelas fundações que instituírem e mantiverem;"

²⁵ "Manutenção – (...) Quer especialmente significar a ação de suste e manter, para que não se modifique ou se altere o estado anterior das coisas e dos fatos, ameaçados de qualquer modificação." SILVA, Plácido e; FILHO, Nagib Slaibi.; ALVES, Geraldo Magela. Vocabulário Jurídico, 2.ª Ed. Eletrônica, Forense, [2001?] CD ROM. Produzido por Jurid Publicações Eletrônicas



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

Processo nº : 10909.003073/2003-34
Acórdão nº : 102-46.911

incorreu em ofensa ao princípio da legalidade da tributação que regula as imposições tributárias, observando que este deve ser entendido como *"reserva absoluta de lei"*.

Importante salientar, ainda, que o colegiado desta E. Câmara já se manifestou a respeito da matéria semelhante, no julgado consubstanciado pelo Acórdão nº 102-46.063, no qual foi relator o ilustre Conselheiro Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira e o recorrente a FUNDAÇÃO EDUCACIONAL DE CRICIÚMA.

"Processo nº. : 11516.002318/2001-21 - Recurso nº. :
130.915 - Matéria : IRF – ANOS: 1996 a 2001 - Recorrida :
DRJ em FLORIANÓPOLIS – SC - Sessão de : 01 DE JULHO
DE 2003 - Acórdão nº. : 102-46.063.

Ementa:

IRF – FUNDAÇÕES INSTITUÍDAS E MANTIDAS PELO MUNICÍPIO –
DESTINAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA RETIDO – Considera-se que a
Fundação é mantida pelo Município, quando este destina recursos
necessários à subsistência daquela. Se esta condição não é verificada, o
produto do IRRF incidente sobre os rendimentos pagos, a qualquer título,
pela Fundação pertence à União e não ao Município.

(.....)

Recurso negado."

Nessa decisão, além deste que escreve e do nobre conselheiro relator, integra o colegiado atual e participou daquele julgamento o Conselheiro José Oleskovicz.

Também a E. 4ª Câmara deste Primeiro Conselho de Contribuintes, em contrário à manifestação posta no Acórdão nº 104-13.873, decidiu, por unanimidade de votos, no sentido de manter a exigência contra a Fundação Universidade do Sul de Santa Catarina – Unisul, Acórdão nº 104-17.724, cuja ementa transcreve-se.

"Processo nº. : 13964.000215/99-33 - Recurso nº. : 122.054 –
Matéria : IRF – Ano(s): 1994 a 1999 - Recorrente: FUNDAÇÃO
UNIVERSIDADE DO SUL DE SANTA CATARINA – UNISUL –



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 10909.003073/2003-34
Acórdão nº : 102-46.911

Recorrida : DRJ em FLORIANÓPOLIS – SC - Sessão de : 08
de novembro de 2000 - Acórdão nº. : 104-17.724

IRF - FUNDAÇÕES INSTITUÍDAS E MANTIDAS PELO
MUNICÍPIO - DESTINAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA RETIDO -
Considera-se que a Fundação é mantida pelo Município, quando
este destina recursos necessários à subsistência daquela. Se esta
condição não é verificada, o produto do IRRF incidente sobre os
rendimentos pagos, a qualquer título, pela Fundação pertence à
União e não ao Município.

Recurso negado.”

Com estas considerações e fundamentos de suporte, verifica-se que
a falta de recolhimento do tributo aos cofres da União, no período considerado, por
decorrência da interpretação inadequada das normas constituiu suporte material às
infrações identificadas, pois ofensa à conduta determinada no conseqüente
tributário federal em sentido contrário à prática citada.

Válido lembrar, a título de ilustração, que a hipótese abstrata contida
na norma constitucional exige situação fática que contenha (a) uma pessoa jurídica
do tipo fundação; (b) a fundação seja instituída pelo poder público municipal e (c)
seja a fundação *mantida* por verbas do município.

Caso sejam atendidas tais requisitos (critério material), e os fatos
situem-se no Brasil (critério espacial), e no tempo em que permaneça válida a norma
do artigo 158, I, da CF/88 (critério temporal), então o conseqüente normativo
determina que o IR-fonte permaneça como propriedade do município instituidor da
fundação.

Com tais justificativas verifica-se que a interpretação do digno
patrono não se aplica à situação.

Isto posto, voto no sentido de rejeitar as preliminares suscitadas e
quanto ao mérito, para negar provimento ao recurso voluntário; quanto ao recurso
de ofício, pelo provimento, em razão da divergência quanto à interpretação
expendida pelo colegiado de primeira instância, fundada e justificada como
exteriorizada neste contexto.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
: PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
: SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 10909.003073/2003-34
Acórdão nº : 102-46.911

É como voto.

Sala das Sessões - DF, em 06 de julho de 2005.

NAURY FRAGOSO TANAKA



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

Processo nº : 10909.003073/2003-34
Acórdão nº : 102-46.911

VOTO VENCEDOR

Conselheiro ROMEU BUENO DE CAMARGO, Redator designado

Em que pese as relevantes razões apresentadas pelo Ilustre Conselheiro Naury Fragoso Tanaka, em brilhante voto que reconheceu a procedência do lançamento ora analisado, peço-lhe vênia para discordar desse seu entendimento pelas razões abaixo, reiterando todo o meu respeito, admiração e apreço pelo nobre relator deste recurso.

O presente litígio fiscal decorre do lançamento levado a efeito contra a Fundação Universidade Vale do Itajaí – Univale, relativamente ao Imposto de Renda incidente sobre diversos rendimentos pagos pela recorrente, declarados em DIRF e não recolhidos aos cofres da União.

Conforme consta do relatório da lavra do Eminentíssimo Conselheiro Naury, a recorrente é pessoa jurídica de direito privado, do tipo fundação, com finalidade filantrópica e sem fins lucrativos, destinada a promover a educação, a ciência e a cultura, tem autonomia financeira, administrativa e disciplinar, conforme previsto em seu Estatuto.

Não obstante tais fatos, entendeu a D. Fiscalização que a recorrente, na condição de fonte pagadora de rendimentos sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, deixou de recolher à Fazenda Pública, os valores correspondentes ao IRRF dos anos de 1998 a 2000, incidentes sobre os rendimentos que pagou naqueles anos.



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

Processo nº : 10909.003073/2003-34
Acórdão nº : 102-46.911

Por seu lado, a recorrente refuta integralmente o lançamento, afirmando ser instituição criada e mantida pelo poder público municipal o que lhe garante as receitas tributárias nos termos do artigo 158, I da Constituição Federal.

Preliminarmente cabe ser analisado o Recurso de Ofício que teve origem no reconhecimento da ocorrência da decadência do direito do Fisco lançar, relativamente aos fatos ocorridos no período de janeiro a novembro de 1998.

O Código Tributário Nacional estabelece em seu artigo 150 que ocorre o lançamento por homologação quando a legislação tributária atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, como ocorre caso ora em análise, a qual tomando conhecimento da atividade expressamente a homologa, ou inexistindo homologação expressa, ela ocorrerá no prazo de cinco anos, a contar do fato gerador do tributo.

Prevê ainda, o mencionado artigo 150, em seu § 4º, que se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador, e caso transcorrido esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e extinto definitivamente o crédito, ou seja, estará precluso o direito da Fazenda de promover o lançamento de ofício.

Portanto, o Código Tributário Nacional estabelece que a decadência do direito de lançar, nos casos de lançamento por homologação, como é o presente caso, posto tratar-se de apresentação das DIRF e pela falta do recolhimento do tributo declarado, se dá com o transcurso do prazo de cinco anos contados do fato gerador.

[Assinatura]



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 10909.003073/2003-34

Acórdão nº : 102-46.911

Dessa forma, pelas regras contidas no Código Tributário Nacional, tem-se claramente, no presente caso, que por ocasião da lavratura do Auto de Infração, novembro de 2003, havia decaído o direito do Fisco constituir o crédito tributário em relação aos fatos geradores ocorridos no período de janeiro a novembro de 1998.

Relativamente ao mérito, cumpre verificar se a norma contida no inciso I do artigo 158 da Constituição Federal, onde está previsto que pertence aos municípios o produto da arrecadação do imposto de renda incidente na fonte, sobre rendimentos pagos a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem, aplica-se à recorrente.

O primeiro pressuposto a ser aferido é aquele referente à instituição da Fundação Universidade Vale do Itajaí. A lei nº 2515 de 19 de outubro de 1989 consolidou a instituição, a denominação, a sede e foro da Fundação Universidade do Vale do Itajaí – Univali, conforme se verifica do teor de seu artigo 2º, portanto resta configurada a instituição da recorrente pela municipalidade de Itajaí, atendida, assim, uma das exigências previstas no inciso I do artigo 158 da Constituição Federal.

Por outro lado a mesma Lei nº 2515/89 prevê diversos outros dispositivos que caracterizam plenamente a dependência e manutenção, da recorrente, do poder público municipal. Senão Vejamos:

Art. 8º - O patrimônio da Fundação Universidade do Vale do Itajaí, administrado nos termos de seus Estatutos, com observância das condições legais, é constituído:

I – pelos bens móveis, semoventes, imóveis, instalações, títulos e direitos que forem adquiridos doados ou legados;

II – *pelos fundos especiais e pelos saldos dos exercícios financeiros que forem transferidos para a sua conta patrimonial;*

III – pelos bens e direitos adquiridos com recursos.

1



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

Processo nº : 10909.003073/2003-34

Acórdão nº : 102-46.911

Art. 9º - Os recursos para a manutenção da Fundação Universidade do Vale do Itajaí provirão:

I – da dotação orçamentária anual, que lhe destinará o Município de Itajaí,

II – das subvenções e auxílios que lhe venham a ser concedidos por entidades públicas ou particulares de qualquer natureza, entidades religiosas, associações em geral e pessoas físicas;

III - do produto dos juros de depósitos bancários e outras rendas;

IV – da contribuição de serviços que venha a prestar;

V - da anuidade e taxas pagas pelo corpo discente;

VI- do produto da venda de materiais inservíveis e de bens patrimoniais desnecessários aos seus serviços;

VII –de doações e legados, e outros recursos que conseguir a qualquer título:

Parágrafo único – A Fundação Universidade do Vale do Itajaí prestará contas aos órgãos públicos dos recursos por eles repassados.

Art. 10 – A Fundação Universidade do Vale do Itajaí poderá alienar, onerar ou promover inserções tendentes à valorização patrimonial e à obtenção de rendas aplicáveis à consecução de seus objetivos, nos termos de seus Estatutos.

.....omissis

Art. 14 – O Conselho Curador, órgão de fiscalização econômico-financeira da Fundação, será constituído pelos representantes dos Poderes Executivo e Legislativo de Itajaí, pelo representante do Ministério Público e outros membros, na forma de seus Estatutos.

Art. 21 – Em caso de extinção da Fundação, o seu patrimônio, ressalvadas as doações condicionadas, será incorporado ao patrimônio da Município de Itajaí.

Além disso, a Lei municipal nº 2717/92, que dispõe sobre o produto da arrecadação do imposto de renda das fundações municipais, determina em seu art. 1º que o produto da arrecadação do Imposto da União sobre a renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte sobre rendimentos pagos, a qualquer título, pelas fundações municipais, a estas pertence, devendo permanecer incorporado às contabilidades para investimentos no ativo imobilizado das mesmas.

Também deve ser destacado que o Estatuto da recorrente estabelece que o Reitor da Fundação Universidade do Vale do Itajaí será nomeado pelo Prefeito Municipal de Itajaí.

Ora, pela leitura dos dispositivos acima transcritos, resta evidente que a recorrente não apenas foi instituída como também é mantida pelo poder



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

Processo nº : 10909.003073/2003-34

Acórdão nº : 102-46.911

público municipal de Itajaí, e é muito mais, ela pertence ao Município de Itajaí, tendo apenas sua administração descentralizada do executivo municipal.

Resta claro ainda, que o repasse dos recursos não é feito de fato por força do disposto na citada Lei nº 2717/92, que determina expressamente que os mesmos devem permanecer incorporados à contabilidade das fundações.

Dessa forma, não pode prevalecer o entendimento da fiscalização que afirma não ter ocorrido repasse de nenhum recurso financeiro destinado à manutenção da Univali, pois pela própria letra da lei tais recursos, imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza incidentes na fonte, de propriedade da municipalidade de Itajaí, devem permanecer incorporados à contabilidade da recorrente, constituindo-se, indubitavelmente, uma subvenção da Prefeitura Municipal de Itajaí em favor da Univali.

Vale lembrar também que, conforme destaca a recorrente, a previsão de manutenção prevista no texto constitucional, não significa custear todos os gastos da fundação, pois não é o que prevê a Constituição Federal, e nem é esse o entendimento do Ministério da Educação, para quem manter significa “constituir o patrimônio necessário para a instituição da entidade mantida, realizando, outrossim, a gerência de insumos, de modo a garantir a continuidade e o desenvolvimento das atividades da mantida.” É o que ocorre no presente caso.

Ademais, a própria Constituição Federal reconhece como instituições educacionais oficiais criadas por lei estadual ou municipal, inclusive aquelas que não sejam total ou preponderantemente mantidas com recursos públicos, conforme se depreende do artigo 242 de nossa Carta Política.

7



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

Processo nº : 10909.003073/2003-34

Acórdão nº : 102-46.911

Não procede o argumento da Fiscalização de que a recorrente não é mantida pelo Poder Público Municipal com base na parecer do Tribunal de Contas do Estado, pois aquele órgão apenas afirma que tem competência para julgar somente contas das entidades cuja manutenção do Erário tenha sido de mais de 50% da receita anual, sem fazer qualquer afirmação sobre a recorrente ser ou não mantida pela municipalidade de Itajaí.

Ao deixar de julgar as contas da recorrente o Tribunal de Contas do Estado apenas aplicou a legislação pertinente, ou seja a Constituição Federal, a Constituição do Estado de Santa Catarina, a Lei Complementar 202/00 e o Regimento Interno do Tribunal de Contas. Em momento algum o Tribunal entendeu ou afirmou que a recorrente não era mantida pela Prefeitura Municipal de Itajaí, mas apenas que a manutenção não alcançava 50% de sua receita anual, o que dispensava a análise do Tribunal.

Inverossímil, também, a afirmação da Fiscalização de que a recorrente "Não comprovou, evidentemente, que recebeu recursos financeiros do Município de Itajaí, destinados à sua manutenção." pois, como demonstrado em todo o processo, o produto da arrecadação do Imposto da União sobre a renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte sobre rendimentos pagos, a qualquer título, pela fundação municipal permaneceu incorporado à sua contabilidade.

Nesse sentido, tem-se como plenamente configurado o atendimento às exigências impostas pela Constituição Federal, no que diz respeito ao aproveitamento das receitas tributárias da União por parte dos municípios, que no presente caso foi efetivamente transferido pela Prefeitura de Itajaí à recorrente, por força do disposto no artigo 1º da Lei nº 2717/92, restando assim satisfeitas as condições para que a recorrente possa permanecer com o produto da arrecadação



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

Processo nº : 10909.003073/2003-34

Acórdão nº : 102-46.911

do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, incidentes na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, ou seja, a situação objeto está em perfeita harmonia com a conformação requerida, não se configurando, portanto, nenhuma infração tributária.

Sendo assim, a falta de recolhimento do imposto de renda retido na fonte, em decorrência da aplicação das regras contidas no art. 158, I da Constituição Federal, não se constituiu em conduta inadequada da recorrente.

Não bastasse isso, milita ainda em favor de recorrente outro fato de extrema relevância. A recorrente teve, em 11 de novembro de 1996, uma decisão administrativa colegiada resultante de exigência do mesmo teor que a presente, mas relativa ao período de agosto de 1991 a setembro de 1994, que reconheceu o seu direito de permanecer com o imposto de renda descontado em situações idênticas.

Trata-se do Processo 1090/000.685/94-94 em que a própria recorrente, em decisão unânime, teve definitivamente reconhecido o seu direito aos valores do imposto de renda retido na fonte descontados dos rendimentos pagos pelo município de Itajaí, suas autarquias e fundações, por enquadrar-se no inciso I do artigo 158 da Constituição Federal, em acórdão proferido pela Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda.

Tem-se portanto, em decorrência dessa decisão, um ato processual imutável não mais sujeito a qualquer reexame, não mais suscetível de reforma, operando-se pois a coisa julgada, que tem força de lei nos exatos termos do artigo 468 do Código de Processo Civil. Tem força de lei nos amplos limites das questões ali decididas e portanto obrigatória não só entre as partes como em relação a todos que devem respeitá-la, contrariamente ao afirmado pela Solução de Consulta

9



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

Processo nº : 10909.003073/2003-34

Acórdão nº : 102-46.911

proferida pela Divisão de Tributação da SRRF da 9ª Região que fala em "situação concreta, mas mutável".

Ignorar essa decisão administrativa seria total afronta ao princípio da segurança jurídica e à estabilidade das instituições democráticas e um desrespeito ao princípio constitucional do direito adquirido, do ato jurídico perfeito e da coisa julgada.

A decisão administrativa anterior foi proferida por autoridade competente e conferiu um direito à recorrente de modo que não se pode mais suscitar nova controvérsia sobre aquela questão que é a mesma discutida no presente processo.

Deve-se ressaltar que a coisa julgada material produz efeitos no mesmo processo ou em qualquer outro, diferentemente da coisa julgada formal que autoriza que o objeto julgado volte a ser analisado e discutido em outro processo.

O artigo 471 do Código de Processo Civil identifica claramente o alcance da coisa julgada material ao estabelecer que não se poderá decidir novamente as questões já decididas, relativamente à mesma lide.

Dessa forma, pelas razões acima, entendo que além de a recorrente atender as condições exigidas pelo artigo 158 da Constituição Federal, para ter o direito ao produto da arrecadação do imposto de renda retido na fonte descontado dos rendimentos pagos pelo município de Itajaí, suas autarquias e fundações, a recorrente tem a seu favor uma decisão administrativa definitiva, coisa julgada material, que lhe autorizava deixar de recolher o IRRF ora em discussão.

7

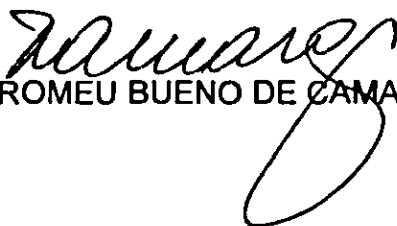


**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 10909.003073/2003-34
Acórdão nº : 102-46.911

Ante o exposto, e com a devida *vênia* do Ilustre Relator, nego provimento ao Recurso de Ofício para reconhecer a decadência do direito de lançar relativamente ao período de 7 de janeiro a 27 de novembro de 1998 e dou provimento ao Recurso Voluntário da recorrente.

Sala das Sessões-DF, em 06 de julho de 2005.


ROMEUBUENO DE CAMARGO