



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 10980.722992/2009-33  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2202-01.163 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 12 de maio de 2011  
**Matéria** IRPF  
**Recorrente** JOSÉ ROBERTO RUTKOSKI  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF**

Exercício: 2007

**AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE.**

Não está inquinado de nulidade o auto de infração lavrado por autoridade competente e que não tenha causado preterição do direito de defesa, efetuado em consonância com o que preceitua o art. 142 do Código Tributário Nacional, especialmente se o sujeito passivo, em sua defesa, demonstra pleno conhecimento dos fatos que ensejaram a sua lavratura, exercendo, atentamente, o seu direito de defesa.

**IMPOSTO DE RENDA NA FONTE A TÍTULO DE ANTECIPAÇÃO. FALTA DE RETENÇÃO.**

Constatada a omissão de rendimentos sujeitos à incidência do imposto de renda na declaração de ajuste anual, é legítima a constituição do crédito tributário na pessoa física do beneficiário, ainda que a fonte pagadora não tenha procedido à respectiva retenção (Súmula CARF n° 12).

**RENDIMENTOS OMITIDOS. TRIBUTAÇÃO.**

Os rendimentos comprovadamente omitidos na Declaração de Ajuste Anual, detectados em procedimentos de ofício, serão adicionados, para efeito de cálculo do imposto devido, à base de cálculo declarada.

**RESPONSABILIDADE OBJETIVA. MULTA DE OFÍCIO.**

A responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou responsável. O fato de não haver má-fé do contribuinte não descaracteriza o poder-dever da Administração de lançar com multa de ofício rendimentos omitidos na declaração de ajuste.

**MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO. CARÁTER DE CONFISCO. INOCORRÊNCIA.**

A falta ou insuficiência de recolhimento do imposto dá causa ao lançamento de ofício, para exigí-lo com acréscimos e penalidades legais. A multa de lançamento de ofício é devida em face da infração às regras instituídas pelo Direito Fiscal e, por não constituir tributo, mas penalidade pecuniária prevista em lei é inaplicável o conceito de confisco previsto no inciso V, do art. 150 da Constituição Federal.

INCONSTITUCIONALIDADE.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária (Súmula CARF nº 2).

ACRÉSCIMOS LEGAIS. JUROS MORATÓRIOS.

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais (Súmula CARF nº 4).

Preliminar de ilegitimidade passiva rejeitada.

Preliminar de nulidade rejeitada.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares suscitadas pelo Recorrente e, no mérito, negar provimento ao recurso, nos termos do voto do Relator.

(Assinado digitalmente)

Nelson Mallmann – Presidente e Relator.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Antonio Lopo Martinez, Ewan Teles Aguiar, Margareth Valentini, Rafael Pandolfo, Pedro Anan Júnior e Nelson Mallmann. Ausentes, justificadamente, os Conselheiros Helenilson Cunha Pontes e Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga.

## Relatório

JOSÉ ROBERTO RUTKOSKI, contribuinte inscrito no CPF/MF 103.840.368-56, com domicílio fiscal na cidade de Curitiba, Estado do Paraná, à Rua Gutemberg, nº 136 – apto 701 – Bairro Batel, jurisdicionado a Delegacia da Receita Federal do Brasil em Curitiba - PR, inconformado com a decisão de Primeira Instância de fls. 238/250, prolatada pela 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Curitiba - PR, recorre, a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 258/270.

Contra o contribuinte acima mencionado foi lavrado, em 24/08/2009, Auto de Infração de Imposto de Renda Pessoa Física (fls. 207/211), com ciência pessoal, em 24/08/2009 (fls. 208), exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de R\$ 1.378.414,34 (padrão monetário da época do lançamento do crédito tributário), a título de Imposto de Renda Pessoa Física, acrescidos da multa de lançamento de ofício normal de 75% e dos juros de mora de, no mínimo, de 1% ao mês, calculados sobre o valor do imposto de renda, relativo ao exercício de 2007, correspondente ao ano-calendário de 2006.

A exigência fiscal em exame teve origem em procedimentos de fiscalização de revisão de Declaração de Ajuste Anual referente ao exercício de 2007, onde a autoridade lançadora entendeu haver as seguintes irregularidades:

**1 – OMISSÃO DE RENDIMENTOS DO TRABALHO SEM VÍNCULO EMPREGATÍCIO RECEBIDOS DE PESSOAS JURÍDICAS:** Omissão de rendimentos recebidos de pessoas jurídicas, decorrente do trabalho sem vínculo empregatício, conforme Termo de Verificação Fiscal, o qual é parte integrante e indissociável deste Auto de Infração. Infração capitulada nos artigos 1º, 2º, 3º e §§, da Lei nº 7.713, de 1988; artigos 1º ao 3º, da Lei nº 8.134, de 1990 e artigo 1º da Lei nº 11.311, de 2006.

**2 OMISSÃO DE RENDIMENTOS CARACTERIZADA POR DEPÓSITOS BANCÁRIOS COM ORIGEM NÃO COMPROVADA:** Omissão de rendimentos caracterizada por valores creditados em conta (s) de depósito ou de investimento, mantida (s) em instituição (ões) financeira (s), em relação aos quais o sujeito passivo, regularmente intimado, não comprovou mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações, conforme Termo de Verificação Fiscal, o qual é parte integrante e indissociável deste Auto de infração. Infração capitulada no art. 42 da lei nº 9.430, de 1996 e art. 4º da Lei nº 9.481, de 1997.

O Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil responsável pela constituição do crédito tributário lançado esclarece, ainda, através do Termo de Verificação Fiscal de fls. 199/206, entre outros, os seguintes aspectos:

- que em resposta ao Termo de Intimação 01, fls. 43-76, o contribuinte apresentou apenas explicações para alguns créditos acima relacionados. Para o crédito de R\$ 52.000,00 alegou ser para aquisição de debêntures da Eletrobrás, mesma alegação dada a vários outros créditos provenientes da empresa Femepe. Mas em diligência na empresa, esta negou ser a origem de tal crédito, fl. 196, afirmando desconhecer tal numerário. Verifica-se ainda que

no histórico do lançamento, conforme extrato bancário apresentado pelo contribuinte, consta o nome WANDERLEI JÔ, indicando parte do nome de quem enviou a TED para o contribuinte;

- que estes créditos têm como origem a empresa Femepe Indústria e Comércio de Pescados S/A, CNPJ 84.292.085/0001-19, conforme contrato de compra e venda de apólices e contrato de prestação de serviços apresentados tanto pelo contribuinte, fls. 55-62, como pela empresa, fls. 96/103, que comprovou o registro de tais pagamentos em sua contabilidade, fls. 104/192;

- que, portanto, os valores recebidos a título de prestação de serviços deveriam ter imposto retido na fonte pela empresa e serem declarados na DIRPF/2007 pelo recebedor. O contribuinte não declarou qualquer valor recebido de pessoa jurídica em sua DIRPF/2007, não caindo no Sistema Malha da Receita Federal do Brasil, pois seu nome não constava em DIRPF;

- que para os valores recebidos da Femepe em sua conta bancária, o contribuinte foi intimado através do Termo de intimação 02, fls. 77/78, a informar qual parte dos valores depositados pela empresa correspondia ao contrato de compra e venda de apólices e qual a parte correspondia ao contrato de prestação de serviços, possibilitando de se levar à tributação os valores recebidos a título de prestação de serviços. O contribuinte não forneceu qualquer resposta a este questionamento;

- que a empresa Femepe foi também intimada, fls. 193/195, a discriminar os valores correspondentes ao contrato de compra e venda de apólices e os correspondentes ao contrato de prestação de serviços e a comprovar o recolhimento de imposto de renda retido na fonte sobre os honorários pagos como prestação de serviços jurídicos e administrativos. A empresa respondeu que o referido recolhimento de imposto de renda na fonte não era devido;

- que, nos termos do inciso II, artigo 845 do RIR/99, como os esclarecimentos deixaram de ser prestados, o lançamento será feito com base nas informações obtidas na ação fiscal, em relação às quais será demonstrado, a seguir, serem suficientes para esclarecer quais os valores recebidos pelo contribuinte a título de prestação de serviços.

Em sua peça impugnatória de fls. 216/225, instruída pelos documentos de fls. 226/236, apresentada, tempestivamente, em 21/09/2009 o contribuinte, se indispõe contra a exigência fiscal, solicitando que seja acolhida à impugnação para declarar a insubsistência do Auto de Infração, com base, em síntese, nos seguintes argumentos;

- que, todavia, torna-se de suma e desmedida importância destacar nos termos do disposto na Lei nº 10.451, de 2002 e legislação posterior, o contribuinte que perceber rendimentos de pessoa jurídica, terá o Imposto de Renda retido por ocasião do pagamento;

- que considerando que os valores, supra declinado, correspondente aos serviços prestados pelo ora impugnante (pessoa física) à pessoa jurídica (Femepe), caberia a esta, reter na fonte, o valor correspondente à alíquota do Imposto de Renda, pertinente ao quantum pago ao profissional, tendo em vista que este não possui vínculo empregatício com aquela;

- que, desse modo, não pode ser penalizado, o ora impugnante pela falta de informações prestadas pela empresa “Femepe”, eis que é esta a responsável pela retenção do Imposto de Renda, quando proveniente de prestação de serviço por profissional autônomo;

- que convém lembrar que na cobrança do suposto crédito tributário o Fisco aplica indevidamente a taxa SELIC como referencial dos juros de mora, atrelado ao valor principal do tributo ilegalmente exigido;

- que espera que seja declarada a nulidade do Auto de infração, tendo em vista que o Imposto de Renda sobre serviços prestados pelo ora impugnante à Femepe, deveria ter sido recolhido pela e não pela pessoa física daquele, bem como ao fato de inexistir no Auto de infração os índices aplicados, além de ser ilegal e incerto os valores cobrados.

Após resumir os fatos constantes da autuação e as principais razões apresentadas pelo impugnante a Quarta Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Curitiba - PR conclui pela procedência da ação fiscal e pela manutenção do crédito tributário, com base nas seguintes considerações:

- que diante da alegação de nulidade do auto de infração, cumpre notar que não se verifica nesses autos qualquer das hipóteses previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972;

- que ao tomar ciência pessoa do lançamento, o contribuinte recebeu cópia do Auto de infração e do termo de Verificação que o integra, fls. 199/211, onde os fatos que motivaram a autuação fiscal estão descritos, inclusive com o enquadramento legal e a descrição das provas utilizadas pela autoridade autuante, além de cópia dos demonstrativos dos valores apurados, fls. 197/198;

- que, ainda, em relação aos aspectos preliminares, cumpre esclarecer que o contribuinte, na peça impugnatória, expressamente não se manifesta acerca da omissão de rendimentos caracterizada pelos depósitos bancários de origem não comprovada;

- que, dessa forma, é de se considerar como não impugnado, no mérito, e, portanto, não litigioso, conforme o disposto no art. 17 do Decreto nº 70.235, de 1972, o imposto de R\$ 48.708,15 e a multa de ofício de R\$ 36.531,11, os quais não podem ser cobrados de imediato em razão do pedido de nulidade do lançamento;

- que quanto à omissão de rendimentos recebidos da empresa Femepe a título de serviços prestados sem vínculo empregatício, o contribuinte admite o seu recolhimento e não contesta o valor apurado, somente suscita que a responsabilidade pelo recolhimento do IR seria da fonte pagadora;

- que, de fato, a legislação atribui a responsabilidade pela retenção de ir na fonte à pessoa jurídica que efetuou o pagamento. A legislação também determina que a fonte pagadora fica obrigada ao recolhimento do imposto sobre os rendimentos pagos, ainda que não o tenha retido;

- que, por outro lado, com a evolução da interpretação da legislação de regência mesmo que a fonte pagadora não tenha efetuado a retenção de IR na fonte a que estava sujeita sobre a totalidade dos valores pagos, inexistente amparo legal para eximir o beneficiário da responsabilidade de tributá-los por ocasião da apresentação da declaração de ajuste anual;

- que com relação aos juros de mora, os valores que não foram pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de juros de mora atinentes à taxa

referencial da SELIC; legada ofensa a princípios constitucionais em razão da utilização da Taxa Selic no cálculo dos juros de mora, é de se observar que os princípios, em razão de sua própria natureza, são inaplicáveis, no âmbito administrativo, enquanto não traduzidos em uma norma que proíba ou obrigue a determinada conduta.

As ementas que consubstanciam a presente decisão são as seguintes:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF*

*Exercício: 2007*

*NULIDADE. IMPROCEDÊNCIA.*

*Não procedem as arguições de nulidade quando não se vislumbra nos autos qualquer das hipóteses previstas no art. 59 do decreto nº 70.235, de 1972.*

*DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. EFEITOS.*

*As decisões administrativas e as judiciais, não proferidas pelo STF sobre a inconstitucionalidade das normas legais, não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão.*

*INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE. JULGAMENTO ADMINISTRATIVO. AUSÊNCIA DE COMPETÊNCIA.*

*Compete à autoridade administrativa de julgamento a análise da conformidade da atividade de lançamento com as normas vigentes, não se podendo decidir, em âmbito administrativo, pela inconstitucionalidade ou ilegalidade de leis ou atos normativos.*

*MATÉRIA NÃO-IMPUGNADA.*

*Considera-se como não-impugnada a parte do lançamento não contestada pelo contribuinte.*

*RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA. TRABALHO SEM VÍNCULO EMPREGATÍCIO. TRIBUTAÇÃO. IRRF. INEXISTÊNCIA DE RESPONSABILIDADE EXCLUSIVA DA FONTE PAGADORA.*

*Os rendimentos recebidos de pessoas jurídicas em decorrência de trabalho sem vínculo empregatício estão sujeitos à incidência do imposto de renda quando do seu recebimento, devendo ser declarados como tributáveis na declaração de ajuste anual, inobstante a falta de retenção e recolhimento pela fonte pagadora.*

*JUROS DE MORA. TAXA SELIC. APLICAÇÃO. LEGALIDADE.*

*A utilização da taxa Selic no cálculo dos juros de mora é compulsória, por estar expressa na legislação.*

*Impugnação Improcedente.*

*Crédito Tributário Mantido.*

Processo nº 10980.722992/2009-33  
Acórdão n.º **2202-01.163**

**S2-C2T2**  
Fl. 4

---

Cientificado da decisão de Primeira Instância, em 24/02/2010, conforme Termo constante às fls. 251 e 257, e, com ela não se conformando, o contribuinte interpôs, em tempo hábil (18/03/2010), o recurso voluntário de fls. 258/270, no qual demonstra irresignação parcial contra a decisão supra, baseado, em síntese, nas mesmas razões expendidas na fase impugnatória.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Nelson Mallmann, Relator

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

Resta claro nos autos, que a discussão nesta fase recursal está restrita as preliminares de ilegitimidade passiva e nulidade do Auto de infração e, no mérito, a omissão de rendimentos recebidos de pessoas jurídicas constitucionalidade e Taxa Selic.

Da análise preliminar da matéria, verifica-se que a autoridade lançadora entendeu haver omissão de rendimentos recebidos de pessoas jurídicas, conforme o apurado através do Termo de Verificação Fiscal de fls. 199/206, no qual houve a confrontação entre os recebidos de prestação de serviços apresentados e os valores declarado na Declaração de Ajuste Anual relativo ao exercício de 2007.

Inconformado, em virtude de não ter logrando êxito na instância inicial, o contribuinte apresenta a sua peça recursal a este E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais pleiteando a reforma da decisão prolatada na Primeira Instância onde, argúi, em síntese, as mesmas razões apresentadas na fase impugnatória.

Quanto a preliminar de nulidade argüida, sob o entendimento de que de que houve, em síntese, ofensa ao princípio constitucional do contraditório e ampla defesa, assegurado no art. 5º, inciso LV, da Constituição Federal de 1988, por discordar, em síntese, dos procedimentos adotados pela fiscalização para lavratura do presente Auto de infração, é de se dizer que não tem razão o suplicante, pelos motivos que se seguem.

Entendo, que o procedimento fiscal realizado pelo agente do fisco foi efetuado dentro da estrita legalidade, com total observância ao Decreto nº 70.235, de 1972, que regula o Processo Administrativo Fiscal, não se vislumbrando, no caso sob análise, qualquer ato ou procedimento que tenha violado ou subvertido o princípio do devido processo legal.

É dever de o contribuinte informar e, se for o caso, comprovar os dados nos campos próprios das correspondentes declarações de rendimentos e, conseqüentemente, calcular e pagar o montante do imposto apurado, por outro lado, cabe a autoridade fiscal o dever da conferência destes dados. Assim, na ausência de comprovação, por meio de documentação hábil e idônea, que os rendimentos questionados foram tributados, é dever de a autoridade fiscal efetuar de ofício a sua tributação.

O princípio da verdade material tem por escopo, como a própria expressão indica, a busca da verdade real verdadeira e consagra, na realidade, a liberdade da prova, no sentido de que a Administração possa valer-se de qualquer meio de prova que a autoridade processante ou julgadora tome conhecimento, levando-as aos autos, naturalmente, e desde que, obviamente dela dê conhecimento às partes; ao mesmo tempo em que deva reconhecer ao contribuinte o direito de juntar provas ao processo até a fase de interposição do recurso voluntário.

O Decreto n.º 70.235, de 1972, em seu artigo 9º, define o auto de infração e a notificação de lançamento como instrumentos de formalização da exigência do crédito tributário, quando afirma:

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

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

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

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

Ora, não procede à nulidade do lançamento suscitada sob o argumento de que o auto de infração não foi lavrado dentro dos parâmetros exigidos pelo art. 10 do Decreto n.º 70.235, de 1972, ou seja, que a sua lavratura foi efetuada de forma a prejudicar a ampla defesa.

Com a devida vênia, o Auto de Infração foi lavrado tendo por base os valores constantes em documentos oficiais enviados pelas instituições envolvidas, bem com a própria declaração de rendimentos do suplicante, onde consta de forma clara que houve omissão de rendimentos tributáveis recebidos, devidamente individualizadas nos relatórios, que são partes integrantes do Auto de Infração, sendo que o mesmo identifica por nome e CPF o autuado, esclarece onde foi lavrado, cuja ciência foi pessoal e descreve a irregularidade praticada e o seu respectivo enquadramento legal assinado pelo Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, cumprindo o rito disposto no art. 142 do Código Tributário Nacional. Ou seja, o ato é próprio do agente administrativo investido no cargo de Auditor-Fiscal.

Não tenho dúvidas, que o excesso de formalismo, a vedação à atuação de ofício do julgador na produção de provas e a declaração de nulidades puramente formais são exemplos possíveis de serem extraídos da prática forense e estranhos ao ambiente do processo administrativo fiscal.

A etapa contenciosa caracteriza-se pelo aparecimento formalizado no conflito de interesses, isto é, transmuda-se a atividade administrativa de procedimento para processo no momento em que o contribuinte registra seu inconformismo com o ato praticado pela administração, seja ato de lançamento de tributo ou qualquer outro ato que, no seu entender, causa-lhe gravame com a aplicação de multa por suposto não-cumprimento de dever instrumental.

Assim, a etapa anterior à lavratura do auto de infração e ao processo administrativo fiscal, constitui efetivamente uma fase inquisitória, que apesar de estar regrada em leis e regulamentos, faculta à Administração a mais completa liberdade no escopo de flagrar a ocorrência do fato gerador. Nessa fase não há contraditório, porque o fisco está apenas coletando dados para se convencer ou não da ocorrência do fato impositivo ensejador da tributação. Não há, ainda, exigência de crédito tributário formalizada, inexistindo, conseqüentemente, resistência a ser oposta pelo sujeito fiscalizado.

O lançamento, como ato administrativo vinculado, celebra-se com estrita observância dos pressupostos estabelecidos pelo art. 142 do Código Tributário Nacional, cuja motivação deve estar apoiada estritamente na lei, sem a possibilidade de realização de um juízo de oportunidade e conveniência pela autoridade fiscal. O ato administrativo deve estar consubstanciado por instrumentos capazes de demonstrar, com segurança e certeza, os legítimos fundamentos reveladores da ocorrência do fato jurídico tributário. Isso tudo foi observado quando da determinação do tributo devido, através do Auto de Infração lavrado. Assim, não há como pretender premissas de nulidade do auto de infração, nas formas propostas pelo recorrente, neste processo, já que o mesmo preenche todos os requisitos legais necessários.

Nunca é demais lembrar, que até a interposição da peça impugnatória pelo contribuinte, o conflito de interesses ainda não está configurado. Os atos anteriores ao lançamento referem-se à investigação fiscal propriamente dita, constituindo-se medidas preparatórias tendentes a definir a pretensão da Fazenda. Ou seja, são simples procedimentos que tão-somente poderão conduzir a constituição do crédito tributário.

Na fase procedimental não há que se falar em contraditório ou ampla defesa, pois não há ainda, qualquer espécie de pretensão fiscal sendo exigida pela Fazenda Pública, mas tão-somente o exercício da faculdade da administração tributária em verificar o fiel cumprimento da legislação tributária por parte do sujeito passivo. O litígio só vem a ser instaurado a partir da impugnação tempestiva da exigência, na chamada fase contenciosa, não se podendo cogitar de preterição do direito de defesa antes de materializada a própria exigência fiscal por intermédio de auto de infração ou notificação do lançamento.

Assim, após a impugnação, oportuniza-se ao contribuinte a contestação da exigência fiscal. A partir daí, instaura-se o processo, ou seja, configura-se o litígio.

Ora, não há como negar que as irregularidades apontadas pela autoridade lançadora foram devidamente caracterizadas e compreendidas pelo suplicante, tanto é verdade que o mesmo contestou o referido auto de infração de forma a não deixar dúvidas quanto ao perfeito conhecimento dos fatos, através da Impugnação. Portanto, o fundamental é que o contribuinte tenha tomado ciência do presente auto de infração, e tenha exercido de forma plena, dentro do prazo legal, o seu direito de defesa e oportunidade para apresentar dos documentos comprobatórios de suas alegações.

Enfim, no caso dos autos, a autoridade lançadora cumpriu todos os preceitos estabelecidos na legislação em vigor e o lançamento foi efetuado com base em dados reais sobre a suplicante, conforme se constata nos autos, com perfeito embasamento legal e tipificação da infração cometida. Como se vê, não procede à situação conflitante alegada pela recorrente, ou seja, não se verificam, por isso, os pressupostos exigidos que permitam a declaração de nulidade do Auto de Infração.

Quanto a preliminar de ilegitimidade passiva, levantada pelo suplicante, sob o argumento de que caberia a fonte pagadora (pessoa jurídica) responsável pelos pagamentos

de honorários a responsabilidade pela retenção na fonte do imposto de renda devido, tem-se que de uma leitura atenta da peça recursal logo evidencia que o suplicante entende que o imposto de renda na fonte em discussão é típico de imposto por antecipação do devido na declaração e só poderia ser exigido da fonte pagadora.

A jurisprudência firmada neste Tribunal Administrativo quanto à matéria, após longo estudo e debate, se desenvolveu no sentido da legalidade de tais lançamentos quando a ação fiscal ocorrer depois de encerrado o ano-calendário.

Assim, após a análise da questão em julgamento só posso acompanhar a decisão de Primeira Instância, já que o meu entendimento, acompanhado pelos dos demais pares desta Turma de Julgamento, sobre o caso é convergente, pelas razões alinhadas na seqüência:

Indiscutivelmente, estamos diante de um imposto com característica de imposto, que poderia ter sido exigido na fonte, conhecido como antecipação do devido na declaração.

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

O art. 45 do Código Tributário Nacional conceitua o contribuinte do imposto de renda como a pessoa que seja titular da disponibilidade econômica ou jurídica da renda ou provento tributável. Como, também, no parágrafo único do mesmo artigo estatui que “a lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam”.

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

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

Nesta Turma de Julgamento que tem origem na antiga Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, a Jurisprudência é pacífica no sentido de que quando a fonte tenha efetuado a retenção e fornecido o respectivo comprovante ao beneficiário da renda ou do provento, e caso o imposto seja considerado antecipação do imposto devido pelo beneficiário na declaração de ajuste anual, este tem o direito de compensar o imposto retido, ainda que a fonte não o tenha recolhido, já que a responsabilidade passa a ser exclusiva da fonte pagadora.

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

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

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

No caso em análise, é fato inegável que o valor pago para o suplicante tem origem em rendimentos tributáveis sujeitos à retenção na fonte como antecipação do imposto devido na declaração.

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

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

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

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

Logo, considerando que a pessoa física beneficiária dos rendimentos pagos, sobre o qual se poderia, na época oportuna, ter-se exigido o imposto de renda da fonte pagadora a título de antecipação (antes do encerramento do ano-calendário), encontra-se relacionada nominalmente na listagem. Assim, cabe a constituição do lançamento de ofício junto àquele contribuinte, uma vez comprovado que o mesmo deixou de oferecer estes valores à tributação em suas declarações de ajuste anual (declaração indevida de IRF – redução indevida do imposto apurado).

No caso de imposto incidente na fonte, a título de redução na declaração, a ausência da retenção não exime o beneficiário de declarar todos os rendimentos recebidos no ano-base, pois a pessoa jurídica ou física beneficiária é efetivamente o sujeito passivo - contribuinte, nos exatos termos da lei.

Em face de julgamentos levados a efeito neste Colegiado, constatou-se, ainda, que o Fisco, em lançamento de ofício, ora exigia o imposto de renda junto à fonte pagadora, ora exigia o imposto do beneficiário, pessoa física ou jurídica, seja lançando os rendimentos omitidos na declaração, seja deslocando rendimentos declarados como isentos/não tributáveis para rendimentos tributáveis.

A legislação regente não dá guarida a essa opção, quanto ao mesmo fato (rendimento). Por ocasião do lançamento, só há um sujeito passivo. A lei não dá guarida ao fisco de eleger, conforme as circunstâncias, ora um, ora outro. Tendo-se a identificação do beneficiário, sobre ele deve recair o imposto, visto ser sujeito passivo - contribuinte da relação jurídica. Dando-se a ação fiscal dentro do ano-base, a exigência há de ser na fonte pagadora, nos exatos preceitos da lei. Qualquer outro procedimento poder-se-ia chegar à situação de se exigir o mesmo imposto tanto da fonte pagadora como do contribuinte pessoa física ou jurídica, tipificando *bis in idem*. Há possibilidades para tanto, por exemplo: fonte pagadora em determinada Região Fiscal e pessoa física ou jurídica em outra; pessoa física ou jurídica não mais com vínculo com a fonte pagadora, sem que essa possa informar ao beneficiário do rendimento ter sofrido a ação fiscal para recolher o imposto não retido e a pessoa física ou jurídica beneficiária também sofrer ação fiscal.

Em outra situação, poder-se-ia exigir o imposto na fonte quando o beneficiário sequer estaria sujeito à apresentação da declaração, quando, então, a exigência do imposto na fonte, após o prazo da entrega da declaração, seria improcedente, visto que a incidência, nos termos legais, é tão-somente a título de antecipação. Antecipar o quê se, nesse caso, sequer o beneficiário encontrava obrigado a apresentar a DIRPF.

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

Referidos artigos encontram-se consolidados nos arts. 574 e parágrafo único, 576 e 576 do RIR/80; 791, 795 e 919 do RIR/94; e 717, 721 e 722 do RIR/99, citando os dois primeiros a título de ilustração e, o último, em vigência.

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

Na sistemática do Decreto-lei nº 5.844, de 1943, no “Título I - Da Arrecadação por Lançamento - Parte Primeira - Tributação das Pessoas Físicas” (arts. 1º a 26) previa-se a incidência de imposto de renda anual, por cédulas, deduções cedulares e abatimentos) e ainda não contemplava a incidência de imposto na fonte sobre os rendimentos sujeitos à tabela progressiva anual.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

entendimento de ser o ato de reter o imposto, na sistemática de antecipação, mera obrigação acessória.

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

Nesse sentido, vasta é a jurisprudência deste Colegiado e também a das demais Câmaras deste Conselho, competentes para julgar a matéria, podendo-se citar os seguintes Acórdãos 102-43.925, 104-12.238 e 106-11.335.

Pode-se, pois concluir, o equívoco quanto à eleição da fonte, como sujeito passivo (responsável-substituto), quando a retenção é, por lei, mera antecipação do devido na declaração, e a exigência se dá após o correspondente ano-base. Até porque, perante o órgão fiscalizador e julgador administrativo, em primeiro ou segundo grau, a pessoa física ou jurídica são os beneficiários dos rendimentos e, portanto, sujeito passivo/contribuinte na declaração de rendimentos. Daí a firme jurisprudência administrativa no sentido de se manter a exigência do imposto de renda apurado na declaração anual, decorrente da inclusão dos rendimentos que não sofreram a incidência na fonte.

A este respeito à própria Secretaria da Receita Federal fez publicar o Parecer Normativo SRF nº 01, de 24 de setembro de 2002, onde se aborda o tema, na mesma linha de pensamento deste Tribunal Administrativo. Qual seja: em se tratando de imposto retido na fonte no regime de antecipação, a responsabilidade do contribuinte é supletiva à do substituto tributário, que passa a ser excluído do pólo da sujeição passiva a partir da data para a entrega da declaração de rendimentos do beneficiário pessoa física, ou, após a data prevista para encerramento do período de apuração em que o rendimento for tributado, seja trimestral, mensal estimado ou anual, no caso de pessoa jurídica, conforme se depreende dos excertos abaixo transcritos:

*Sujeição Passiva tributária em geral*

*2. Dispõe o art. 121 do CTN:*

*Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.*

*Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:*

*(...).*

*4. A fonte pagadora, por expressa determinação legal, lastreada no parágrafo único do art. 45 do CTN, substitui o contribuinte em relação ao recolhimento do tributo, cuja retenção está obrigada a fazer, caracterizando-se como responsável tributário.*

*5. Nos termos do art. 128 do CTN, a lei, ao atribuir a responsabilidade pelo pagamento do tributo à terceira pessoa vinculada ao fato gerador da obrigação tributária, tanto pode excluir a responsabilidade do contribuinte como atribuir a este a responsabilidade em caráter supletivo.*

6. *A fonte pagadora é a terceira pessoa vinculada ao fato gerador do imposto de renda, a quem a lei atribui a responsabilidade de reter e recolher o tributo. Assim, o contribuinte não é o responsável exclusivo pelo imposto. Pode ter sua responsabilidade excluída (no regime de retenção exclusiva) ou ser chamado a responder supletivamente (no regime de retenção por antecipação).*

(...).

#### *Imposto retido como antecipação*

11. *Diferentemente do regime anterior, no qual a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto é exclusiva da fonte pagadora, no regime de retenção do imposto por antecipação, além da responsabilidade atribuída à fonte pagadora para a retenção e recolhimento do imposto de renda na fonte, a legislação determina que a apuração definitiva do imposto de renda seja efetuada pelo contribuinte, pessoa física, na declaração de ajuste anual, e, pessoa jurídica, na data prevista para o encerramento do período de apuração em que o rendimento for tributado, seja trimestral, mensal estimado ou anual.*

#### *Responsabilidade tributária na hipótese de não-retenção do imposto*

12. *Como o dever do contribuinte de oferecer os rendimentos à tributação surge tão-somente na declaração de ajuste anual, no caso de pessoa física, ou, na data prevista para o encerramento do período de apuração em que o rendimento for tributado, seja trimestral, mensal estimado ou anual, no caso de pessoa jurídica, ao se atribuir à fonte pagadora a responsabilidade tributária por imposto não retido, é importante que se fixe o momento em que foi verificada a falta de retenção do imposto: se antes ou após os prazos fixados, referidos acima.*

13. *Assim, se o fisco constatar, antes do prazo fixado para a entrega da declaração de ajuste anual, no caso de pessoa física, ou, antes da data prevista para o encerramento do período de apuração em que o rendimento for tributado, seja trimestral, mensal estimado ou anual, no caso de pessoa jurídica, que a fonte pagadora não procedeu à retenção do imposto de renda na fonte, o imposto deve ser dela exigido, pois não terá surgido ainda para o contribuinte o dever de oferecer tais rendimentos à tributação.*

(...).

14. *Por outro lado, se somente após a data prevista para a entrega da declaração de ajuste anual, no caso de pessoa física, ou, após a data prevista para o encerramento do período de apuração em que o rendimento for tributado, seja trimestral, mensal estimado ou anual, no caso de pessoa jurídica, for constatado que não houve retenção do imposto, o destinatário da exigência passa a ser o contribuinte. Com efeito, se a lei exige que o contribuinte submeta os rendimentos à tributação, apure o imposto efetivo, considerando todos os rendimentos, a partir das*

*datas referidas não se pode mais exigir da fonte pagadora o imposto.*

*Penalidades aplicáveis pela não-retenção ou não pagamento do imposto*

*15. Verificada, antes do prazo para entrega da declaração de ajuste anual, no caso de pessoa física, ou, antes da data prevista para o encerramento do período de apuração em que o rendimento for tributado, seja trimestral, mensal estimado ou anual, no caso de pessoa jurídica, a não-retenção ou recolhimento do imposto, ou recolhimento do imposto após o prazo sem o acréscimo devido, fica a fonte pagadora, conforme o caso, sujeita ao pagamento do imposto, dos juros de mora e da multa de ofício estabelecida nos incisos I e II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996 (art. 957 do RIR/1999, conforme previsto no art. 9º da Lei nº 10.426, de 24 de abril de 2002, verbis:*

*(...).*

*16. Após o prazo final fixado para a entrega da declaração, no caso de pessoa física, ou, após a data prevista para o encerramento do período de apuração em que o rendimento for tributado, seja trimestral, mensal estimado ou anual, no caso de pessoa jurídica, a responsabilidade pelo pagamento do imposto passa a ser do contribuinte. Assim, conforme previsto no art. 957 do RIR/1999 e no art. 9ª da Lei nº 10.426, de 2002, constatando-se que o contribuinte:*

*a) não submeteu o rendimento à tributação, ser-lhe-ão exigidos o imposto suplementar, os juros de mora e a multa de ofício, e, da fonte pagadora, a multa de ofício e os juros de mora;*

*b) submeteu o rendimento à tributação, serão exigidos da fonte pagadora a multa de ofício e os juros de mora.*

As decisões prolatadas pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, tem-se manifestado, sistematicamente, no mesmo sentido, conforme se constata nas decisões abaixo:

*Acórdão CSRF 01-03.661 – DOU 22/04/03:*

*IRF – ANTECIPAÇÃO DO DEVIDO NA DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL – FALTA DE RETENÇÃO – RESPONSABILIDADE DA FONTE PAGADORA – Constatada pelo Fisco a ausência de retenção do Imposto de Renda na Fonte, a título de antecipação do imposto devido na Declaração de Ajuste Anual, após o término do ano-calendário, incabível a constituição do crédito tributário mediante o lançamento de Imposto de Renda na Fonte na pessoa jurídica pagadora dos rendimentos. O lançamento a título de imposto de renda, se for o caso, deverá ser efetuado em nome do contribuinte, o beneficiário do rendimento.*

*Acórdão CSRF 01-04.565 – DOU 12/08/03:*

*IRF – RESPONSABILIDADE – Nas hipóteses de falta de retenção e recolhimento do IR Fonte como antecipação do devido no ajuste anual da pessoa jurídica, o tributo só pode ser exigido da fonte até o fim do ano base, cabendo a partir daí a exigência na pessoa física beneficiária, eleita pela lei como contribuinte e que deveria incluir os rendimentos em sua declaração, (Dec. Lei 5.844/43 arts. 76, 77 e 103, Lei n 8.383/91 arts. 8º, 11, 13, § único e 15 inc. II).*

*Acórdão CSRF 01-03.775 – DOU 04/07/03:*

*IRF – ANTECIPAÇÃO DO DEVIDO NA DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL – FALTA DE RETENÇÃO – RESPONSABILIDADE DA FONTE PAGADORA – Constatada pelo Fisco a ausência de retenção do Imposto de Renda na Fonte, a título de antecipação do imposto devido na Declaração de Ajuste Anual, após o término do ano-calendário, incabível a constituição do crédito tributário mediante o lançamento de Imposto de Renda na Fonte na pessoa jurídica pagadora dos rendimentos. O lançamento, a título de imposto de renda se for o caso, deverá ser efetuado em nome dos contribuintes, beneficiários, sobretudo se, sendo estes diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, os benefícios resultaram de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos (CTN, artigos 135, 137, I e II, e 14).*

Assim sendo, não tem sentido a argumentação do suplicante para que se exija da fonte pagadora o imposto em questão, já que o mesmo representa simples antecipação do tributo devido pelo suplicante envolvido e o lançamento ocorreu depois de encerrado o período de apuração em que o rendimento deveria ser tributado.

Ademais, matéria já pacificada no âmbito administrativo, razão pela qual o Presidente do Primeiro Conselho de Contribuintes, objetivando a condensação da jurisprudência predominante neste Conselho, conforme o que prescreve o art. 30 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes (RICC), aprovado pela Portaria MF nº 55, de 16 de março de 1998, providenciou a edição e aprovação de diversas súmulas, que foram publicadas no DOU, Seção I, dos dias 26, 27 e 28 de junho de 2006, vigorando para as decisões proferidas a partir de 28 de julho de 2006.

Para o caso dos autos (falta de retenção de IRRF) aplica-se a Súmula 1º CC nº 12: “Constatada a omissão de rendimentos sujeitos à incidência do imposto de renda na declaração de ajuste anual, é legítima a constituição do crédito tributário na pessoa física do beneficiário, ainda que a fonte pagadora não tenha procedido à respectiva retenção”. Atualmente transformada em Súmula CARF nº 12.

Quanto à omissão de rendimentos recebidos de pessoas jurídicas a autoridade lançadora, com base nos dados informados pelas pessoas jurídicas, notificou o suplicante para que apresentasse os fatos materiais e de direito que poderiam elidir a questão, entretanto, nada apresentou. Ademais, verifica-se, que a contribuinte não contesta a irregularidade, em si, apontada pela autoridade fiscal do qual resultou o lançamento em tela. Requer, todavia, que sejam desconsideradas a multa e os juros que entende como abusivos.

Da mesma forma, não cabe razão ao recorrente no que tange às alegações de ilegalidade / ofensas a princípios constitucionais (razoabilidade, capacidade contributiva, não confisco e juros abusivos), o exame das mesmas escapa à competência da autoridade

administrativa julgadora. Há que se destacar que à autoridade fiscal cabe verificar o fiel cumprimento da legislação em vigor, independentemente de questões de discordância, pelos contribuintes, acerca de alegadas ilegalidades/inconstitucionalidades, sendo a atividade de lançamento vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, como previsto no art. 142, parágrafo único, do Código Tributário Nacional.

Não há dúvidas de que se entende como procedimento fiscal à ação fiscal para apuração de infrações e que se concretize com a lavratura do ato cabível, assim considerado o termo de início de fiscalização, termo de apreensão, auto de infração, notificação, representação fiscal ou qualquer ato escrito dos agentes do fisco, no exercício de suas funções inerentes ao cargo. Tais atos excluirão a espontaneidade se o contribuinte deles tomar conhecimento pela intimação.

Os atos que formalizam o início do procedimento fiscal encontram-se elencados no artigo 7º do Decreto n.º 70.235, de 1972. Em sintonia com o disposto no artigo 138, parágrafo único do Código Tributário Nacional, esses atos têm o condão de excluir a espontaneidade do sujeito passivo e de todos os demais envolvidos nas infrações que vierem a ser verificadas.

Em outras palavras, deflagrada a ação fiscal, qualquer providência do sujeito passivo, ou de terceiros relacionados com o ato, no sentido de repararem a falta cometida não exclui suas responsabilidades, sujeitando-os às penalidades próprias dos procedimentos de ofício. Além disso, o ato inaugural obsta qualquer retificação, por iniciativa do contribuinte e torna ineficaz consulta formulada sobre a matéria alcançada pela fiscalização.

Ressalte-se, com efeito, que o emprego da alternativa “ou” na redação dada pelo legislador ao artigo 138, do Código Tributário Nacional, denota que não apenas a medida de fiscalização tem o condão de constituir-se em marco inicial da ação fiscal, mas, também, consoante reza o mencionado dispositivo legal, “qualquer procedimento administrativo” relacionado com a infração é fato deflagrador do processo administrativo tributário e da conseqüente exclusão de espontaneidade do sujeito passivo pelo prazo de 60 dias, prorrogável sucessivamente com qualquer outro ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos, na forma do parágrafo 2º, do art. 7º, do Dec. n.º 70.235, de 1972.

O entendimento, aqui esposado, é doutrina consagrada, conforme ensina o mestre FABIO FANUCCHI em “Prática de Direito Tributário”, pág. 220:

*O processo contencioso administrativo terá início por uma das seguintes formas:*

*1. pedido de esclarecimentos sobre situação jurídico-tributária do sujeito passivo, através de intimação a esse;*

*2. representação ou denúncia de agente fiscal ou terceiro, a respeito de circunstâncias capazes de conduzir o sujeito passivo à assunção de responsabilidades tributárias;*

*3 - autodenúncia do sujeito passivo sobre sua situação irregular perante a legislação tributária;*

*4. inconformismo expressamente manifestado pelo sujeito passivo, insurgindo-se ele contra lançamento efetuado.*

(...).

*A representação e a denúncia produzirão os mesmos efeitos da intimação para esclarecimentos, sendo peças iniciais do processo que irá se estender até a solução final, através de uma decisão que as julguem procedentes ou improcedentes, com os efeitos naturais que possam produzir tais conclusões.*

No mesmo sentido, transcrevo comentário de A.A. CONTREIRAS DE CARVALHO em “Processo Administrativo Tributário”, 2ª Edição, págs. 88/89 e 90, tratando de Atos e Termos Processuais:

*Mas é dos atos processuais que cogitamos, nestes comentários. São atos processuais os que se realizam conforme as regras do processo, visando dar existência à relação jurídico-processual. Também participa dessa natureza o que se pratica à parte, mas em razão de outro processo, do qual depende. No processo administrativo tributário, integram essa categoria, entre outros: a) o auto de infração; b) a representação; c) a intimação e d) a notificação*

(...).

*Mas, retornando a nossa referência aos atos processuais, é de assinalar que, se o auto de infração é peça que deve ser lavrada, privativamente, por agentes fiscais, em fiscalização externa, já no que concerne às faltas apuradas em serviço interno da Repartição fiscal, a peça que as documenta é a representação. Note-se que esta, como aquele, é peça básica do processo fiscal*  
(...).

Portanto, o Auto de Infração deverá conter, entre outros requisitos formais, a penalidade aplicável, a sua ausência implicará na invalidade do lançamento. A falta ou insuficiência de recolhimento do imposto dá causa a lançamento de ofício, para exigi-lo com acréscimos e penalidades legais.

É de se esclarecer, que a infração fiscal independe da boa fé do contribuinte, entretanto, a penalidade deve ser aplicada, sempre, levando-se em conta a ausência de má-fé, de dolo, e antecedentes do contribuinte. A multa que excede o montante do próprio crédito tributário, somente pode ser admitida se, em processo regular, nos casos de minuciosa comprovação, em contraditório pleno e amplo, nos termos do artigo 5º, inciso LV, da Constituição Federal, restar provado um prejuízo para fazenda Pública, decorrente de ato praticado pelo contribuinte.

Por outro lado, a vedação de confisco estabelecida na Constituição Federal de 1988, é dirigida ao legislador. Tal princípio orienta a feitura da lei, que deve observar a capacidade contributiva e não pode dar ao tributo a conotação de confisco. Não observado esse princípio, a lei deixa de integrar o mundo jurídico por inconstitucional. Além disso, é de se ressaltar, mais uma vez, que a multa de ofício é devida em face da infração às regras instituídas pelo Direito Fiscal e, por não constituir tributo, mas penalidade pecuniária prevista em lei, é inaplicável o conceito de confisco previsto no inciso V, do art. 150 da Constituição Federal, não cabendo às autoridades administrativas estendê-lo.

Assim, as multas são devidas, no lançamento de ofício, em face da infração às regras instituídas pela legislação fiscal não declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, cuja matéria não constitui tributo, e sim de penalidade pecuniária prevista em

lei, sendo inaplicável o conceito de confisco previsto no art. 150, IV da CF., não conflitando com o estatuído no art. 5º, XXII da CF., que se refere à garantia do direito de propriedade. Desta forma, o percentual de multa aplicado está de acordo com a legislação de regência.

Ora, os mecanismos de controle de legalidade / constitucionalidade regulados pela própria Constituição Federal passam, necessariamente, pelo Poder Judiciário que detém, com exclusividade, tal prerrogativa. É inócuo, portanto, suscitar tais alegações na esfera administrativa.

De qualquer forma, há que se esclarecer que o Imposto Renda da Pessoa Física é um tributo calculado sobre a renda tributável auferida. Ou seja, é calculado levando-se em consideração aos rendimentos tributáveis auferidos e em razão do valor é enquadrada dentro de uma alíquota, não estando o seu valor limitado à capacidade contributiva do sujeito passivo da obrigação tributária.

Ademais, os princípios constitucionais têm como destinatário o legislador na elaboração da norma, como é o caso, por exemplo, do princípio da Vedação ao Confisco, que orienta a feitura da lei, a qual deve observar a capacidade contributiva e não pode dar ao tributo a conotação de confisco, cabendo à autoridade fiscal apenas executar as leis.

Da mesma forma, não vejo como se poderia acolher o argumento de inconstitucionalidade ou ilegalidade formal da multa de ofício e da taxa SELIC aplicada como juros de mora sobre o débito exigido no presente processo com base na Lei n.º 9.065, de 20/06/95, que instituiu no seu bojo a taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia de Títulos Federais (SELIC).

É meu entendimento, acompanhado pelos pares desta Turma de Julgamento, que quanto à discussão sobre a inconstitucionalidade de normas legais, os órgãos administrativos judicantes estão impedidos de declarar a inconstitucionalidade de lei ou regulamento, face à inexistência de previsão constitucional.

No sistema jurídico brasileiro, somente o Poder Judiciário pode declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do Poder Público, através do chamado controle incidental e do controle pela Ação Direta de Inconstitucionalidade.

No caso de lei sancionada pelo Presidente da República é que dito controle seria mesmo incabível, por ilógico, pois se o Chefe Supremo da Administração Federal já fizera o controle preventivo da constitucionalidade e da conveniência, para poder promulgar a lei, não seria razoável que subordinados, na escala hierárquica administrativa, considerasse inconstitucional lei ou dispositivo legal que aquele houvesse considerado constitucional.

Exercendo a jurisdição no limite de sua competência, o julgador administrativo não pode nunca ferir o princípio de ampla defesa, já que esta só pode ser apreciada no foro próprio.

Se verdade fosse, que o Poder Executivo deva deixar aplicar lei que entenda inconstitucional, maior insegurança teriam os cidadãos, por ficarem à mercê do alvedrio do Executivo.

O poder Executivo haverá de cumprir o que emana da lei, ainda que materialmente possa ela ser inconstitucional. A sanção da lei pelo Chefe do Poder Executivo

afasta - sob o ponto de vista formal - a possibilidade da arguição de inconstitucionalidade, no seu âmbito interno. Se assim entendesse, o chefe de Governo vetá-la-ia, nos termos do artigo 66, § 1º da Constituição. Rejeitado o veto, ao teor do § 4º do mesmo artigo constitucional, promulgue-a ou não o Presidente da República, a lei haverá de ser executada na sua inteireza, não podendo ficar exposta ao capricho ou à conveniência do Poder Executivo. Faculta-se-lhe, tão-somente, a propositura da ação própria perante o órgão jurisdicional e, enquanto pendente a decisão, continuará o Poder Executivo a lhe dar execução. Imagine-se se assim não fosse, facultando-se ao Poder Executivo, através de seus diversos departamentos, desconhecer a norma legislativa ou simplesmente negar-lhe executoriedade por entendê-la, unilateralmente, inconstitucional.

A evolução do direito, como quer o suplicante, não deve pôr em risco toda uma construção sistêmica baseada na independência e na harmonia dos Poderes, e em cujos princípios repousa o estado democrático.

Não se deve a pretexto de negar validade a uma lei pretensamente inconstitucional, praticar-se inconstitucionalidade ainda maior consubstanciada no exercício de competência de que este Colegiado não dispõe, pois que deferida a outro Poder.

Ademais, matéria já pacificada no âmbito administrativo, razão pela qual o Presidente do Primeiro Conselho de Contribuintes, objetivando a condensação da jurisprudência predominante neste Conselho, conforme o que prescreve o art. 30 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes (RICC), aprovado pela Portaria MF nº 55, de 16 de março de 1998, providenciou a edição e aprovação de diversas súmulas, que foram publicadas no DOU, Seção I, dos dias 26, 27 e 28 de junho de 2006, vigorando para as decisões proferidas a partir de 28 de julho de 2006.

Atualmente estas súmulas foram convertidas para o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, pela Portaria CARF nº 106, de 2009 (publicadas no DOU de 22/12/2009), assim redigidas: “O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária (Súmula CARF nº 2)” e “A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC para títulos federais (Súmula CARF nº 4).”

Diante do conteúdo dos autos e pela associação de entendimento sobre todas as considerações expostas no exame da matéria e por ser de justiça, voto no sentido de rejeitar as preliminares suscitadas pelo recorrente e, no mérito, negar provimento ao recurso.

(Assinado digitalmente)  
Nelson Mallmann