



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

Processo n° 13707.002904/2007-49
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2202-002.197 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de fevereiro de 2013
Matéria IRPF
Recorrente CARLOS SANTOS PAIXÃO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2004

RENDIMENTOS TRIBUTÁVEIS. SERVIDORES PÚBLICOS.

As exclusões do conceito de remuneração estabelecidas na Lei nº 8.852, de 1994, não são hipóteses de isenção ou não incidência de IRPF, que requerem, pelo Princípio da Estrita Legalidade em matéria tributária, disposição legal federal específica. Assim, a Lei nº. 8.852, de 1994, não veicula isenção do imposto de renda das pessoas físicas. As verbas recebidas a título de adicional por tempo de serviço, adicional de férias e gratificação constituem renda ou acréscimo patrimonial e devem ser tributadas, a minguada de enunciado isentivo na legislação.

DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL RETIFICADORA. SUBSTITUIÇÃO AUTOMÁTICA DA DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL ORIGINAL.

O declarante obrigado à apresentação da Declaração de Ajuste Anual pode retificar a declaração anteriormente entregue mediante apresentação de nova declaração, independentemente de autorização pela autoridade administrativa e essa declaração retificadora tem a mesma natureza da declaração originariamente apresentada, substituindo-a integralmente.

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.

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).

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso, nos termos do voto do Relator.

(Assinado digitalmente)

Nelson Mallmann - Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga, Guilherme Barranco de Souza, Antonio Lopo Martinez, Odmir Fernandes, Pedro Anan Junior e Nelson Mallmann. Ausente, justificadamente, o Conselheiro Rafael Pandolfo.

Relatório

CARLOS SANTOS PAIXÃO, contribuinte inscrito no CPF/MF 378.467.107-10, com domicílio fiscal na cidade Rio de Janeiro, Estado do Rio de Janeiro à Av. Monsenhor Felix, nº 1059, BL. 1451 AP. 106, Bairro Irajá, jurisdicionado a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Administração Tributária no Rio de Janeiro - RJ, inconformado com a decisão de Primeira Instância de fls. 42/50, prolatada pela 7ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro – RJ, recorre, a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 53/54.

Contra o contribuinte acima mencionado foi lavrado, pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Fiscalização no Rio de Janeiro - RJ, em 23/04/2007, Notificação de Lançamento de Imposto de Renda Pessoa Física (fls. 05/07), com ciência através de AR, em 09/07/2007 (fl. 38), exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de R\$ 1.060,41 (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 2004, correspondente ao ano-calendário de 2003.

A exigência fiscal em exame teve origem em procedimentos de fiscalização de revisão de Declaração de Ajuste Anual referente ao exercício de 2004, onde a autoridade fiscal lançadora entendeu haver, omissão de Rendimentos Recebidos de Pessoa Jurídica. Confrontando o valor dos Rendimentos Tributários Recebidos de Pessoa Jurídica declarados com o valor dos rendimentos informados pelas fontes pagadoras em Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte (Dirf), para o titular e/ou dependentes, constatou-se omissão de rendimentos sujeitos à tabela progressiva, no valor de R\$ 16.308,98. Na apuração do imposto de devido, foi compensado Imposto de Renda (IRRF) sobre os rendimentos omitidos no valor de R\$ 0,00. Infração legal capitulada nos arts. 1º ao 3º e §§, 8º e 9º, da Lei nº 7.713, de 1988; arts. 1º ao 3º, da Lei nº 8.134, de 1990; arts. 5º, 6º e 33, da Lei nº 9.250, de 1995; arts. 1º e 15, da Lei nº 10.451, de 2002; arts. 43 a 45, 47, 49 a 53 do Decreto nº 3.000/99- RIR/1999.

Em sua peça impugnatória de fls. 03/04, apresentada, tempestivamente, em 27/07/2007, o contribuinte, se indispõe contra a exigência fiscal, solicitando que seja acolhida à impugnação para declarar a insubsistência da Notificação de Lançamento, com base, em síntese, nos seguintes argumentos:

- que, a retificação, que consistiu em diminuição do valor referente aos rendimento tributário declarados pelo Requerente, foi interpretada por essa Autoridade como Rendimento Omitido, posto que divergente em relação às informações prestadas na DIRF;

- que, já no que diz respeito aos adicionais e à gratificação referidos, o Requerente, conforme já manifestado, foi tributado indevidamente, por consequência do erro da fonte pagadora;

- que, o montante dos valores indevidamente apontados como tributáveis pela fonte pagadora, correspondentes ao adicionais e à gratificação em questão, é de R\$ 12.733,63

(doze mil setecentos e trinta e três reais e sessenta e um centavos), o que faz com que o valor dos rendimentos, ora considerados como omitidos, seja, na verdade, R\$ 3.575,37 (três mil quinhentos e setenta e cinco reais e trinta e sete centavos), em relação aos quais o contribuinte já foi tributado na fonte;

- que, quanto ao valor de R\$ 480,00 (quatrocentos e oitenta reais) referente a imposto apurado no lançamento de ofício, foi devidamente recolhido logo em seguida à apresentação de primeira declaração.

Após resumir os fatos constantes da autuação e as principais razões apresentadas pelo impugnante, os membros da Décima Sétima Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro - RJ concluíram pela improcedência da impugnação, com base, em síntese, nas seguintes considerações:

- que, a Lei 7.713/88, em seu art. 3º, § 1º, dispõe que o imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, sobre todo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos (renda), os alimentos e pensões percebidos em dinheiro, e ainda os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos, declarados, ressalvadas as disposições dos artigos 9º a 14 desta mesma Lei;

- que, ademais, o § 4º do art. 3º da Lei 7.713/88 define que a tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título;

- que, todavia, as normas legais determinam a exclusão do rendimento bruto, para fins de incidência do imposto de renda da pessoa física, por serem isentos ou não tributáveis. Estas exclusões estão elencadas no artigo 39 do Decreto nº 3.000/09 (Regulamento do Imposto de Renda);

- que, as alíneas de “a” até “r” no inciso III do art. 1º da Lei 8.852/94 são exclusões do conceito de remuneração, mas não são hipóteses de isenção ou não incidência de imposto de renda da pessoa física, em outras palavras, não determinam sua exclusão do rendimento bruto para fins de não incidência do imposto sobre a pessoa física, mas sim, repita-se, de sua exclusão do conceito de remuneração para os objetivos da Lei 8.852/94;

- que, acrescente-se que em matéria tributária não há que se perquirir a intenção do agente, pois a responsabilidade por infração a legislação tributária é objetiva, não dependendo da aferição da existência de dolo ou culpa, conforme previsto no art. 136, do Código Tributário Nacional – CTN. Portanto, em se tratando de matéria tributária, não importa se o sujeito passivo cometeu infração por equívoco, por descuido, por desconhecimento da legislação, ou pela complexidade técnica exigida para a elaboração da declaração. O contribuinte não pode alegar desconhecer os rendimentos por ele recebidos, tampouco a legislação que rege a matéria, conforme dispõe a Lei de Introdução ao Código Civil, Decreto Lei nº 4.657, de 04/09/1942, em seu art. 3º, segundo o qual “Ninguém se escusa de cumprir a lei, alegando que não a conhece”.

As ementas que consubstanciam a presente decisão são as seguintes:

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

Ano-calendário: 2003

OMISSÃO DE RENDIMENTOS

Considera-se não impugnada a matéria objeto do lançamento em relação qual não houve contestação expressa.

RAZÕES DE IMPUGNAÇÃO. ÔNUS DA PROVA.

As exclusões do conceito de remuneração, estabelecidas na Lei nº 8.852/94, não são hipóteses de isenção ou não incidência de IRPF, que requerem, pelo Princípio da Estrita Legalidade em matéria tributária, disposição legal federal específica.

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

Consolida-se administrativamente o crédito tributário relativo à matéria não impugnada (Decreto nº 70.235, de 1972, art.17).

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificado da decisão de Primeira Instância, em 08/04/2011, conforme Termo constante à fl. 46, e, com ela não se conformando, o contribuinte interpôs, em tempo hábil (09/05/2011), o recurso voluntário de fls. 53/54, instruído pelos documentos de fls. 55/73, no qual demonstra irresignação contra a decisão supra, baseado, em síntese, nas mesmas razões expandidas na fase impugnatória, reforçado pelas seguintes considerações:

- que, como o Informe de Rendimentos da Fonte Pagadora não excluiu dos Rendimentos Tributáveis Lei nº 7.713/88 e 8.852/94 art. I Inciso III. Letras “b, j, n”, e “p”. O contribuinte acha-se direito de excluí-lo. Sem querer com isso obter alguma vantagem;

- que, a vista do exposto, demonstrada a insubsistência e improcedência do Acórdão 13.29.712 requer seja colhida o presente Recurso, anulando o Crédito Tributário.

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.

Não há arguição de qualquer preliminar.

No mérito a controvérsia se resume à incidência ou não do imposto de renda sobre verbas recebidas pela recorrente a título de adicional por tempo de serviço, adicional de férias, salário-família e gratificação.

A exigência fiscal em exame teve origem em procedimentos de fiscalização de revisão de Declaração de Ajuste Anual referente ao exercício de 2004, onde a autoridade fiscal lançadora entendeu haver, omissão de Rendimentos Recebidos de Pessoa Jurídica. Confrontando o valor dos Rendimentos Tributários Recebidos de Pessoa Jurídica declarados com o valor dos rendimentos informados pelas fontes pagadoras em Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte (Dirf), para o titular e/ou dependentes, constatou-se omissão de rendimentos sujeitos à tabela progressiva, no valor de R\$ 16.308,98.

No tocante as verbas, a argumentação do requerente gira em torno do artigo 1º, inciso III, alíneas "e", "f", "j" e "n" da Lei nº. 8.852, de 4 de fevereiro de 1994. Ou seja, argumenta que, na condição de servidor público, teria direito à suposta isenção concedida pela Lei nº. 8.852, de 1994.

Não procede a alegação do recorrente. Vejamos.

As verbas que pretende o recorrente ver desoneradas de tributação configuram claramente rendimentos do trabalho, subsumindo-se ao conceito de renda definido no art. 43 do Código Tributário Nacional e à hipótese de incidência veiculada pelo art. 43 do RIR/1999. Por se tratar de renda, sua desoneração dependeria, necessariamente, de comando isentivo, tal como aquele regulado nos vários incisos do art. 39 do RIR/99, cuja base legal é o artigo 6º da Lei nº. 7.713, de 1988.

Ocorre que não há dispositivo legal prevendo referida isenção. Ao contrário do que pretende o Recorrente, a Lei nº. 8.852, de 1994, não veicula matéria tributária e muito menos isenção de imposto de renda.

Trata-se de diploma legal editado para regular os artigos 37, XI e XII da Constituição Federal, veiculando classificação dos diversos recebimentos para fins de determinação dos tetos de remuneração dos ocupantes de cargos, funções e empregos públicos, sem qualquer vinculação quanto à matéria do imposto de renda.

O art. 150 da Constituição Federal se manifesta da seguinte forma:

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

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

III - cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003) IV - utilizar tributo com efeito de confisco;

V - estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público;

VI - instituir impostos sobre:

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

b) templos de qualquer culto;

c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;

d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.

[...]

6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos 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 art. 155, § 2º, XII, "g".

O texto constitucional deixa claro que, respeitados os limites acima estabelecidos, a competência da União para instituir tributos é ampla, e se o fato concreto não se enquadrar nas hipóteses de exclusão do campo de incidência, está sujeito ao imposto específico. Assevera, ainda, que somente lei específica poderá disciplinar a exceção (isenção total ou parcial, anistia ou remissão).

Como se sabe, são tributáveis todos os rendimentos produto do trabalho, do capital, ou da combinação de ambos, bem como os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados, que não estiverem contemplados nas hipóteses de isenção, independentemente de sua denominação, bastando que fique demonstrado o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título, conforme disposto no art. 3º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988:

Art. 3º O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos arts. 9º a 14 desta Lei.

§ 1º - Constituem rendimento bruto todo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidos em dinheiro, e ainda os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados.

§ 4º A tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.

§ 5º Ficam revogados todos os dispositivos legais concessivos de isenção ou exclusão, da base de cálculo do imposto de renda das pessoas físicas, de rendimentos e proventos de qualquer natureza, bem como os que autorizam redução do imposto por investimento de interesse econômico ou social.

Destaque-se que a referida lei tratou também de revogar todas as isenções e exclusões da base de cálculo do imposto de renda das pessoas físicas, passando a considerar isentos apenas os rendimentos listados em seu art. 6º. Trata-se de uma lista exaustiva e somente se poderá invocar nova hipótese de isenção não contemplada no referido artigo se esta estiver expressa em lei específica, tendo em vista o disposto no art. 111 do Código Tributário Nacional.

A Lei nº 8.852, de 1994, mencionada pelo recorrente, como já ressaltado pelo julgador *a quo*, regulamenta os incisos XI e XII do art. 37 da Constituição Federal, dispondo sobre a remuneração dos ocupantes de cargos, funções e empregos públicos, definindo diversos tipos de rendimentos recebidos e estabelecendo limites, não contemplando, entretanto, hipóteses de isenção ou não incidência do imposto de renda. No art. 1º, define os conceitos de vencimento básico, vencimento e remuneração para fins de aplicação de seus dispositivos. O fato de o inciso III deste artigo excluir diversas verbas do conceito de remuneração (alíneas de “a” até “r”), não tem o condão de excluir esses valores do campo de incidência do imposto de renda.

Convém salientar que não cabe maiores discussões acerca da natureza da Lei nº 8.852, de 1995, uma vez que o entendimento adotado por este Conselheiro já foi pacificando no âmbito deste Tribunal, por meio da Súmula CARF nº 68, de aplicação obrigatória desde 07/12/2010:

Súmula CARF nº 68: A Lei nº 8.852, de 1994, não outorga isenção nem enumera hipóteses de não incidência de Imposto sobre a Renda da Pessoa Física.

Da mesma forma, não obstante alegue o recorrente que tais verbas teriam natureza indenizatória, verdade é que para que se caracterize a isenção é necessário que exista dispositivo expresso em lei específica que a reconheça, nos termos do art. 150, §6º, da Constituição Federal e do art. 111 do Código Tributário Nacional.

A lei estabelece, entre outras hipóteses, a isenção no pagamento do imposto de renda para (i) os seguros recebidos de entidades de previdência privada decorrentes de morte ou invalidez permanente do participante; (ii) o capital das apólices de seguro ou pecúlio pago por morte do segurado, bem como os prêmios de seguro restituídos em qualquer caso, inclusive no de renúncia do contrato (iii) os proventos de aposentadoria ou reforma motivada por acidente em serviço e os percebidos pelos portadores de neoplasia maligna, nefropatia grave, entre outros, com base em conclusão da medicina especializada, mesmo que a doença tenha sido contraída depois da aposentadoria ou reforma; (iv) os valores recebidos a título de pensão, quando o beneficiário desse rendimento for portador das doenças anteriormente relacionadas, exceto a decorrente de moléstia profissional, com base em conclusão da medicina especializada, mesmo que a doença tenha sido contraída após a concessão da pensão ; (v) os rendimentos percebidos pelas pessoas físicas decorrentes de seguro-desemprego, auxílio-natalidade, auxílio-doença, auxílio-funeral e auxílio-acidente, pagos pela previdência oficial da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios e pelas entidades de previdência privada; (vi) os rendimentos provenientes de aposentadoria e pensão pagos pela Previdência Social da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, por qualquer pessoa jurídica de direito público interno, ou por entidade de previdência privada aos maiores de 65 (sessenta e cinco) anos, até o valor de novecentos reais por mês, sem prejuízo da parcela isenta prevista na tabela de incidência mensal do imposto; (vii) o valor dos serviços médicos, hospitalares e dentários mantidos, ressarcidos ou pagos pelo empregador em benefício de seus empregados.

Assim, não havendo um dispositivo expresso em lei que conceda isenção aos valores recebidos, tais verbas, seja qual for a denominação dada, constituem rendimentos do trabalho assalariado e, portanto, estão sujeitas à tributação do imposto de renda.

Nesse diapasão, torna-se importante registrar que a entrega da Declaração de Ajuste Anual é obrigação prevista em lei e deverá conter a expressão da verdade, não podendo o contribuinte dela fazer constar, a bel-prazer, valores e posteriormente, em possíveis ações fiscais que detectam omissão de rendimentos, afirmar que parte desta estaria incluída no total dos rendimentos tributáveis espontaneamente declarados, sem documentos que efetivamente comprovem sua pretensão.

Isto posto é de se concluir, que se caracterizem como isenção apenas aquelas exata e restritivamente inseridas na letra de lei específica, produzida por Casa Legislativa do ente federativo detentor da competência tributária constitucional em razão da matéria, não sendo aceitáveis técnicas de interpretação extensivas a situações não literalmente previstas. Os casos da Magistratura e do Ministério Público Federal em que existem leis federais específicas instituindo abono variável e Resolução do STF explicitando tratar-se este abono, em especial, de verba indenizatória, não alcançam o caso da contribuinte, em que inexiste lei federal a amparar a sua pretensão.

Por fim, cabe tecer alguns comentários sobre a aplicação da penalidade e dos acréscimos legais.

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. nº 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 ITR é um tributo de natureza patrimonial, pois é calculado levando-se em consideração a dimensão do imóvel, o Valor da Terra Nua da propriedade e o percentual de utilização da sua área aproveitável, não estando o seu valor limitado à capacidade contributiva do sujeito passivo da obrigação tributária.

Ainda, 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 negar provimento ao recurso.

(Assinado digitalmente)
Nelson Mallmann