



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

Processo nº 13737.000296/2007-81
Recurso nº 164.567 Voluntário
Acórdão nº 2202-00.850 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de outubro de 2010
Matéria IRPF
Recorrente ROSITA RAMOS
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2004

RENDIMENTOS TRIBUTÁVEIS. SERVIDORES PÚBLICOS.

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 mingua de enunciado isentivo na legislação.

INFORMAÇÃO E COMPROVAÇÃO DOS DADOS CONSTANTES DA DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL. DEVER DO CONTRIBUINTE. CONFERÊNCIA DOS DADOS INFORMADOS. DEVER DA AUTORIDADE FISCAL.

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, do imposto de renda na fonte lançado na Declaração de Ajuste Anual, é dever de a autoridade fiscal efetuar a sua glosa.

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.

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.

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).

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.

EDITADO EM: 22/10/2010

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga, João Carlos Cassuli Júnior, Antônio Lopo Martinez, Ewan Teles Aguiar, Pedro Anan Júnior e Nelson Mallmann. Ausentes, justificadamente, os Conselheiros Helenilson Cunha Pontes e Gustavo Lian Haddad.

Relatório

ROSITA RAMOS, contribuinte inscrita no CPF/MF 323.903.437-91, com domicílio fiscal na cidade de Itaboraí, Estado do Rio de Janeiro, à Rua da Igualdade, s/nº - Lote 203, Bairro Marambaia, jurisdicionado a Delegacia da Receita Federal do Brasil em Niterói - RJ, inconformada com a decisão de Primeira Instância de fls. 49/54, prolatada pela 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro – RJO II, recorre, a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 59/62.

Contra a contribuinte acima mencionada foi lavrado, em 30/04/2007, Notificação de Lançamento de Imposto de Renda Pessoa Física (fls. 05/07), com ciência através de AR, em 14/05/2007 (fls. 41), exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de R\$ 9.264,74 (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 lançadora entendeu haver omissão de rendimentos do trabalho com vínculo e/ou sem vínculo empregatício, no valor de R\$ 15.249,85. Ou seja, retificou sua Declaração de Ajuste Anual – 2004 reduzindo os rendimentos tributáveis em R\$ 15.249,85, tendo transferido esta soma para rendimentos isentos/não tributáveis. A retificação teria sido efetuada sob o amparo da Lei nº 8.852, de 1994. Infração capitulada nos artigos 1º ao 3º e §§, e 8º, da Lei nº 7.713, de 1988; artigos 1º ao 4º, da Lei nº 8.134, de 1990 e artigos 1º e 15, da Lei nº 10.451, de 2002.

Em sua peça impugnatória de fls. 01/04, instruída pelos documentos de fls. 08/23, apresentada, tempestivamente, em 12/06/2007, a 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 de acordo com a Lei Estadual nº. 1.248 de 10/12/87 o pessoal da Ativa da Polícia Militar faz jus ao recebimento de adicional por tempo de serviço na forma de triênio, calculado na forma da referida Lei, e, tal verba é representada no contra-cheque pela rubrica "TRIÊNIO";

- que ao legislar sobre o limite salarial dos Servidores Públicos Federal, Estadual e Municipal, o legislador deixou suficientemente claro no art. 37 § II, da Constituição Federal, que as verbas de caráter indenizatório não seriam computados para efeitos de limitação tratada pelo referido artigo;

- que a Lei nº. 8.852/94, estabelece com maior clareza os limites de remuneração do Servidor Público, inclusive quanto às verbas que "seriam ou não" consideradas para efeito dessa limitação, "definindo e excluindo", de forma peremptória, aquelas de natureza remuneratória, em cujo rol de verbas consta o ADICIONAL POR TEMPO DE SERVIÇO, reconhecendo, em consequência, que a referida verba destina-se a indenizar os servidores públicos, que é submetido a um regime diferenciado onde contém uma gama de obrigações

extenuantes e danosas à pessoa do servidor, os quais não seria submetido ao seguir carreira diversa;

- que as verbas de natureza indenizatória gozam de isenção do Imposto de Renda e Proventos de Qualquer Natureza, porquanto a indenização não traduz a idéia de "acréscimo patrimonial" exigida pelo artigo 43 do CTN;

- que tal entendimento deriva do fato de que a hipótese de incidência do Imposto de Renda é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos (art. 43, inciso I, do CTN). A indenização, por sua vez, consiste em ressarcir o prejuízo sofrido, como sendo a restauração de perda causada a um bem jurídico, não sendo, portanto considerada como rendimento, mas reparação, em pecúnia, por perda de direito. Não há, dessa forma, geração de rendas ou acréscimos patrimoniais de qualquer espécie, tampouco riquezas novas disponíveis;

- que ocorre que tais verbas foram, equivocadamente, por parte da fonte pagadora, tributadas como sendo de natureza remuneratória o que diverge do preceituado pela Lei 8.852/94 que em seu inciso III, alínea "n" incluiu o adicional por tempo de serviço no rol de verbas classificadas como de natureza indenizatória, conferindo-lhe a isenção da incidência de Imposto de Renda o que por certo ensejou conflito entre as informações prestadas pela fonte pagadora e a Declaração de Ajuste Anual de Imposto Renda Pessoa Física Exercício 2004, ano base 2003 ora questionada.

Após resumir os fatos constantes da autuação e as principais razões apresentadas pela impugnante a Primeira Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro – RJO II conclui pela procedência da ação fiscal e pela manutenção do crédito tributário, com base nas seguintes considerações:

- que o Código Tributário Nacional, Lei 5.172/66, define no artigo 43 o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza;

- 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, 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 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda);

- que a Lei 8.852/94 dispõe sobre a aplicação dos arts. 37, incisos XI e XII, e 39, § 1º, da Constituição Federal, além de dar outras providências, mas não contempla em seu artigo 1º, III, hipóteses de isenção ou de não incidência do imposto de renda da pessoa física;

- que o artigo 1º da Lei 8.852/94 define meramente aquilo que seja vencimento básico, vencimentos e remuneração para aplicação dos seus dispositivos. Com efeito, não outorga isenção ou enumera hipóteses de não incidência de imposto, mesmo porque, lei que concede isenção deve ser específica, nos termos do § 6º do artigo 150 da CF/88, ou seja, deve tratar exclusivamente da matéria isentiva ou de determinada espécie tributária;

- 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 cumpre esclarecer que, no que tange à isenção, a legislação tributária deve ser interpretada literalmente, por força do art. 111 do Código Tributário Nacional;

- que no mesmo sentido dessa decisão, a Superintendência Regional da Receita Federal da 1ª Região Fiscal proferiu solução de consulta formulada pelo SIND-JUSTIÇA - Sindicato dos Servidores do Poder Judiciário do Estado do Rio de Janeiro acerca da tributação das parcelas referentes ao abono natalino (13.º salário), ao abono de 1/3 das férias e ao adicional por tempo de serviço, face ao artigo 1.º da Lei n.º 8.852/1994, da qual transcrevo parte dos fundamentos;

- que, por fim, esclareça-se que houve a apresentação de declaração retificadora na qual a fiscalização constatou omissão de rendimentos. Dessa forma, havendo previsão legal para que seja efetuado o lançamento nos casos de falta de declaração ou de declaração inexata (art. 841 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto 3.000 de 26/03/1999 - RIR/1999 e art. 149, inc, II e IV, do CTN), deve ser mantido o lançamento;

- que no que diz respeito à penalidade cabe esclarecer que, se o contribuinte ingressou com uma retificadora, a original é substituída integralmente pela retificadora, que tem a mesma natureza da original, nos termos do inciso I do § único do art. 54 da IN SRF 15/2001;

- que em se tratando de matéria tributária, não importa se a pessoa física cometeu a infração à legislação por boa-fé, ou ainda, se tal fato aconteceu por puro descuido ou desconhecimento. A infração tributária é objetiva, na forma do art. 136 da Lei nº 1.517, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional (CTN), isto é, *"a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato"*;

- que o auto de infração decorre, assim, de um procedimento de fiscalização, que, após a análise dos documentos e fatos, a fiscalização concluiu, independente de prévia intimação ao contribuinte, pela ocorrência de falta, recolhimento a menor ou infração a dispositivo da legislação tributária;

- que, afinal, não poderia ser de outra forma. O parágrafo único do art. 142 do CTN impõe o caráter obrigatório à atividade do lançamento, como colorário do princípio da legalidade, sob pena de responsabilização funcional do agente fiscal;

- que, assim, uma vez constatada a infração à legislação tributária em procedimento fiscal, o crédito tributário apurado pela autoridade autuante somente pode ser satisfeito com os encargos do lançamento de ofício (art. 957 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 - RIR);

- que eventuais recolhimentos efetuados relativos a imposto a pagar apurado na declaração original serão amortizados do crédito tributário lançado, desde que devidamente comprovados, sem que isso implique na exoneração da multa de ofício decorrente do lançamento de ofício.

As ementas que consubstanciam a presente decisão são as seguintes:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2004

OMISSÃO DE RENDIMENTOS/DEDUÇÃO INDEVIDA DE IRRF

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.

DIRPF RETIFICADORA.

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.

Lançamento Procedente

Cientificado da decisão de Primeira Instância, em 16/11/2007, conforme Termo constante às fls. 59/62, e, com ela não se conformando, a contribuinte interpôs, em tempo hábil (26/11/2007), o recurso voluntário de fls. 59/62, instruído pelos documentos de fls. 63/88, no qual demonstra irresignação 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.

Não argüição 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.

Como se verifica dos autos, a recorrente apresentou a Declaração de Ajuste Anual, relativa ao ano-calendário de 2003, informando como rendimentos tributáveis o montante de R\$ 67.281,31. Posteriormente, com base em informações obtidas, apresentou declaração retificadora reduzindo o valor dos rendimentos tributáveis para R\$ 52.231,46, sob o fundamento de que as verbas recebidas a título de adicional por tempo de serviço, devidamente informadas pela fonte pagadora como rendimentos tributáveis no informe de rendimentos, não deveriam sofrer tributação.

Em procedimento de revisão da declaração a autoridade fiscal revisora lavrou o auto de infração, por meio do qual alterou os rendimentos tributáveis para o valor originalmente declarado de R\$ 67.281,31, tendo, conseqüentemente, aumentado o saldo do imposto a pagar.

No tocante verbas, a argumentação da 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 da recorrente. Vejamos.

As verbas que pretende a 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.

A decisão de Primeira Instância já refutou todas alegações apresentadas pela recorrente de maneira criteriosa e detalhada, conforme pode ser visto no voto condutor do aresto, razão pela qual peço vênia ao julgador Ricardo Marinzeck Barreiros para fazer minhas as suas palavras e para evitar qualquer dúvida transcrevo os excertos abaixo:

O Código Tributário Nacional, Lei 5.172/66, define no artigo 43 o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza.

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

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.

Todavia, 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 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda).

A Lei 8.852/94 dispõe sobre a aplicação dos arts. 37, incisos XI e XII, e 39, § 1º, da Constituição Federal, além de dar outras providências, mas não contempla em seu artigo 1º, III, hipóteses de isenção ou de não incidência do imposto de renda da pessoa física.

O artigo 1º da Lei 8.852/94 define meramente aquilo que seja vencimento básico, vencimentos e remuneração para aplicação dos seus dispositivos. Com efeito, não outorga isenção ou enumera hipóteses de não incidência de imposto, mesmo porque, lei que concede isenção deve ser específica, nos termos do § 6º do artigo 150 da CF/88, ou seja, deve tratar exclusivamente da matéria isentiva ou de determinada espécie tributária.

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

(. . .)

Cumpre esclarecer que, no que tange à isenção, a legislação tributária deve ser interpretada literalmente, por força do art. 111 do Código Tributário Nacional.

(...)

No mesmo sentido dessa decisão, a Superintendência Regional da Receita Federal da 1ª Região Fiscal proferiu solução de consulta formulada pelo SIND- JUSTIÇA - Sindicato dos Servidores do Poder Judiciário do Estado do Rio de Janeiro acerca da tributação das parcelas referentes ao abono natalino (13.º salário), ao abono de 1/3 das férias e ao adicional por tempo de serviço, face ao artigo 1.º da Lei n.º 8.852/1994, da qual transcrevo parte dos fundamentos.

(...)

Por fim, esclareça-se que houve a apresentação de declaração retificadora na qual a fiscalização constatou omissão de rendimentos. Dessa forma, havendo previsão legal para que seja efetuado o lançamento nos casos de falta de declaração ou de declaração inexata (art. 841 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto 3 000 de 26/03/1999 - RIR/1999 e art. 149, inc, II e IV, do CTN), deve ser mantido o lançamento.

(...)

No que diz respeito à penalidade cabe esclarecer que, se o contribuinte ingressou com uma retificadora, a original é substituída integralmente pela retificadora, que tem a mesma natureza da original, nos termos do inciso I do § único do art 54 da IN SRF 15/2001.

(...)

Em se tratando de matéria tributária, não importa se a pessoa física cometeu a infração à legislação por boa-fé, ou ainda, se tal fato aconteceu por puro descuido ou desconhecimento. A infração tributária é objetiva, na forma do art. 136 da Lei nº 5 172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional (CTN), isto é, "a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

O auto de infração decorre, assim, de um procedimento de fiscalização, que, após a análise dos documentos e fatos, a fiscalização concluiu, independente de prévia intimação ao contribuinte, pela ocorrência de falta, recolhimento a menor ou infração a dispositivo da legislação tributária.

Afinal, não poderia ser de outra forma. O parágrafo único do art 142 do CTN impõe o caráter obrigatório à atividade do lançamento, como corolário do princípio da legalidade, sob pena de responsabilização funcional do agente fiscal.

Assim, uma vez constatada a infração à legislação tributária em procedimento fiscal, o crédito tributário apurado pela autoridade autuante somente pode ser satisfeito com os encargos do lançamento de ofício (art. 957 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 - RIR).

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 caracterizam 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 inexistente lei federal a amparar a sua pretensão.

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

No que tange às alegações de ilegalidade / ofensas a princípios constitucionais (razoabilidade, capacidade contributiva e não confisco), 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 2, do art. 7, 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 exigí-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 exequibilidade 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