



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

Processo nº 13811.001022/2003-45
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2202-01.042 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de março de 2011
Matéria IRPF
Recorrente JOÃO RODRIGUES
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 1999

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 nº 12).

GLOSA. DEDUÇÃO. IMPOSTO RETIDO NA FONTE. ÔNUS DA PROVA

O imposto pago ou retido na fonte, correspondente a rendimentos incluídos na base de cálculo, será deduzido do imposto progressivo para fins de determinação do saldo do imposto a pagar ou a ser restituído. Ausente comprovação documental da data e dos valores de recebimento e retenção, não há como restabelecer a dedução glosada.

RETIFICAÇÃO DE DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL. ALTERAÇÃO DO MODELO DE DECLARAÇÃO. TROCA DE FORMULÁRIO. IMPOSSIBILIDADE.

A escolha do modelo de declaração é uma opção do contribuinte, a qual se torna definitiva com a entrega da mesma. Não é permitida a retificação da Declaração de Ajuste Anual visando à troca de modelo. Desta forma, a retificação da declaração de rendimentos realizada pelo contribuinte, visando à troca de formulários, é indevida e não gera qualquer efeito tributário.

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 exigi-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).

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.

EDITADO EM: 23/03/2011

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga, João Carlos Cassuli Junior, Antônio Lopo Martinez, Ewan Teles Aguiar, Pedro Anan Júnior e Nelson Mallmann. Ausente, justificadamente, o Conselheiro Helenilson Cunha Pontes.

Relatório

JOÃO RODRIGUES, contribuinte inscrito no CPF/MF 402.556.468-87, com domicílio fiscal na cidade de São Paulo, Estado de São Paulo, à Rua Porto Feliz, nº 195, Bairro Alto do Mooca, jurisdicionado a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Fiscalização em São Paulo - SP, inconformado com a decisão de Primeira Instância de fls. 47/52, prolatada pela 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo – SP II, recorre, a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 57/60.

Contra o contribuinte acima mencionado foi lavrado, em 21/01/2003, Auto de Infração de Imposto de Renda Pessoa Física (fls. 05/09), com ciência através de AR, em 03/04/2003 (fls. 35), exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de R\$ 765.368,64 (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 1999, correspondente ao ano-calendário de 1998.

A exigência fiscal em exame teve origem em procedimentos de fiscalização onde a autoridade lançadora entendeu haver as seguintes irregularidades:

1 - OPÇÃO INDEVIDA PELA DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL (MODELO COMPLETO): Não é admitida a retificação de declaração que tenha por objeto a troca de modelo após o prazo legal previsto para sua entrega. Até a presente data o contribuinte não compareceu em atendimento ao pedido de esclarecimentos, regularmente entregue em seu domicílio fiscal. Infração capitulada no artigo 10 da Lei nº 9.250, de 1995.

2 - DEDUÇÃO INDEVIDA DE IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE: Exclusão do IRF por falta de comprovação. O contribuinte regularmente notificado não atendeu ao pedido de esclarecimentos no qual solicitava-se a comprovação dos rendimentos e do imposto retido na fonte. Infração capitulada no artigo 12, inciso V, da Lei nº 9.250, de 1995.

2 - DEDUÇÃO INDEVIDA A TÍTULO DE CARNÊ-LEÃO: Glosa por falta de recolhimento do carnê-leão. Infração capitulada no artigo 12, inciso V, da Lei nº 9.250, de 1995.

Em sua peça impugnatória de fls. 01/02, instruída pelos documentos de fls. 03/36, apresentada, tempestivamente, em 14/04/2003, o contribuinte, se indis põe contra a exigência fiscal, solicitando que seja acolhida à impugnação para declarar a insubsistência do Auto de Infração, com base, sem síntese, nos seguintes argumentos:

- que venho solicitar a V.Sa. a impugnação do auto de infração que me é apresentado, cópia em anexo, tendo em vista que os artigos e justificativas de meu enquadramento, são indevidos e estão diretamente em desacordo com a Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, nos art. 7º, (Ficam sujeitas as incidências do imposto de renda na fonte); e ainda no mesmo artigo 7º, no seu parágrafo II, 1º (o imposto a que se refere este artigo será

retido por ocasião de cada pagamento ou crédito...); tendo ainda minha pessoa respaldo na Instrução Normativa SRF nº12 de 26 de janeiro de 2001 — DOU de 29-01-2001, no seu Art. 1º (Aprovar o programa gerador da Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte (Dirf), para uso obrigatório pelas fontes pagadoras...), e ainda conforme Instrução Normativa SRF nº119 de 28 de dezembro de 2000, diz textualmente no seu Art. 2º (A fonte pagadora deverá fornecer. À pessoa jurídica beneficiária, comprovante de retenção do imposto de renda...). e caso isso não ocorra os Artigos 8º e 9º da mesma Instrução Normativa nº119, determina as penalidades que deverão ser impostas à fonte pagadora e retentora dos impostos na fonte;

- que conforme informei à Auditoria da Receita Federal, quando do meu atendimento ao Pedido de Esclarecimento (cópia em anexo com assinatura da auditora que me atendeu), não disponho da Dirf, nem tão pouco o Comprovante de Rendimentos, que deveriam me ser entregues pela fonte empregadora, e pagadora dos meus rendimentos, e informei por carta a Receita os dados de onde se encontra, e em atividade, as pessoas responsáveis pela IPCA — Ismael Pulga Consultoria Empresarias S/C (cópia em anexo);

- peço, portanto a V.Sa. que reconsidere a multa e a cobrança indevida do imposto à minha pessoa, visto que o mesmo foi retido na fonte pagadora, fato ciente da Receita Federal. pois já aciona judicialmente a fonte pagadora; sendo, portanto no mínimo injusto, me atribuírem tal ônus junto a Receita Federal;

- que levando em consideração os fatos acima descritos e documentados, peço em nome do *"fumus do bom direito"*, a suspensão do auto de infração e do débito a mim atribuído.

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 São Paulo – SP II conclui pela procedência da ação fiscal e pela manutenção do crédito tributário, com base nas seguintes considerações:

- que preliminarmente deve-se analisar a alegação do contribuinte de que o enquadramento legal mencionado no Auto de Infração é indevido e está em desacordo com o estabelecido no art. 7º da Lei 7.713, de 22 de dezembro de 1988;

- que cuida o presente lançamento das infrações de dedução indevida de imposto de renda retido na fonte e dedução indevida a título de imposto complementar e o dispositivo legal mencionado no enquadramento legal foi o art. 12, inciso V da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995;

- que o dispositivo legal acima transcrito guarda perfeita consonância com as infrações imputadas ao contribuinte no Auto de Infração. Transcreve-se a seguir o art. 7º da Lei nº 7.713, de 1988 de modo a propiciar a análise da arguição do contribuinte de que o Auto de Infração está em desacordo com o disposto no mesmo;

- que, de fato, do artigo acima mencionado verifica-se que os rendimentos recebidos por pessoa física de pessoas jurídicas sujeitam-se à retenção do imposto de renda na fonte. Entretanto, o incorreto procedimento da fonte pagadora não autoriza o contribuinte a pleitear em sua Declaração de Ajuste Anual compensação de imposto que deixou de ser retido por ocasião do pagamento dos rendimentos;

- que deste modo, no que diz respeito ao enquadramento legal, não há que se falar em reparos ao Auto de Infração, assim como em desrespeito a nenhum dispositivo legal;

- que, no mérito, o contribuinte somente apresenta alegações quanto à infração de glosa de compensação indevida de fonte, que serão a seguir analisadas, silenciando no que tange à infração de dedução indevida a título de imposto complementar carnê-leão e à opção indevida pelo modelo completo da declaração de ajuste anual retificadora, face à apresentação inicial em modelo simplificado;

- que em sua impugnação, a defesa insiste na argumentação de que a fonte pagadora procedeu à retenção do imposto de renda, sem, contudo, apresentar à Secretaria da Receita Federal a Dirf e sem fornecer ao contribuinte o comprovante de rendimentos;

- que para comprovar sua alegação, de que a fonte pagadora efetivamente reteve o imposto na fonte, o contribuinte juntou aos autos cópia de recurso ordinário interposto pelo mesmo em ação trabalhista movida contra sua fonte pagadora (fls. 14 a 34);

- que ocorre que a apresentação de tal petição, desacompanhada de documentos que efetivamente comprovem que a retenção ocorreu, tais como: recibos; contracheques; folha de pagamento e extratos bancários, não é suficiente para caracterizar a efetividade da ocorrência da retenção alegada pelo impugnante;

- que nos termos em que está disposto no artigo 333 do Código de Processo Civil, o ônus da prova cabe a quem dela se aproveita;

- que no Processo Administrativo Fiscal, o art 16 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, que trata da impugnação determina que o contribuinte ao contestar o lançamento deve apresentar as provas que dispõe para elidir o feito fiscal;

- que, ademais, cabe esclarecer que pelos artigos 43 e 45 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (CTN), depreende-se que o fato gerador do imposto de renda é a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica e que contribuinte do imposto de renda é o titular da disponibilidade econômica ou jurídica de renda e de proventos de qualquer natureza, sendo ele, o contribuinte, no dizer do inciso I do parágrafo único do artigo 121 do CTN, aquele que tem relação pessoal e direta com a situação que constitui o respectivo fato gerador;

- que quando a legislação tributária impõe à fonte pagadora a obrigação de reter o imposto, não modifica o contribuinte da obrigação tributária apurada na Declaração de Ajuste, que continua sendo a pessoa que adquiriu a disponibilidade jurídica ou econômica da renda ou dos proventos tributáveis (CTN, arts. 45 e 121, parágrafo único, I);

- que o art. 11 da Lei nº 8.981/1.995 observa que, a partir de 10 de janeiro de 1.995, a pessoa física deverá apurar o saldo em reais do imposto a pagar ou o valor a ser restituído, relativamente aos rendimentos percebidos no ano-calendário, e apresentar anualmente declaração de rendimentos em modelo aprovado pela Secretaria da Receita Federal;

- que frise-se que, de fato, o dispositivo legal citado pelo impugnante (art. 7º, § 1º, da Lei nº 7.713/1.988), não obstante atribua a responsabilidade da retenção e recolhimento do imposto de renda na fonte à empresa que efetua o pagamento, não eximem o contribuinte de oferecer à tributação o respectivo rendimento em sua declaração de ajuste anual;

- que não obstante a responsabilidade tributária da fonte pagadora quanto à retenção na fonte e ao recolhimento do imposto, na condição de sujeito passivo responsável, não fica excluída a responsabilidade do beneficiário do respectivo rendimento, na condição de contribuinte, em oferecê-lo à tributação;

- que, assim, não pode prosperar os argumentos do impugnante de que as penalidades devem ser impostas à fonte pagadora, visto que, à luz dos dispositivos supracitados, a responsabilidade da fonte pagadora dos rendimentos pela retenção e recolhimento do imposto de renda na fonte, quanto do pagamento das comissões sobre vendas decorre de lei e não exclui a obrigação tributária pelo pagamento do imposto imputável ao contribuinte pela sua relação pessoal e direta com o fato gerador;

- que, deste modo, não restando comprovada nos autos a retenção de imposto de renda sobre os rendimentos do impugnante, deve prevalecer a infração de compensação indevida de fonte, conforme consubstanciada no presente Auto de Infração.

As ementas que consubstanciam a presente decisão são as seguintes:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 1998

GLOSA. DEDUÇÃO. IMPOSTO RETIDO NA FONTE.

O imposto pago ou retido na fonte, correspondente a rendimentos incluídos na base de cálculo, será deduzido do imposto progressivo para fins de determinação do saldo do imposto a pagar ou a ser restituído.

Ausente comprovação documental da data e dos valores de recebimento e retenção, não há como restabelecer a dedução glosada.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.

A responsabilidade da fonte pagadora pela retenção na fonte e recolhimento do tributo não exclui a responsabilidade do beneficiário do respectivo rendimento, no que tange ao oferecimento desse rendimento à tributação em sua declaração de ajuste anual.

Lançamento Procedente.

Cientificado da decisão de Primeira Instância, em 23/04/2008, conforme Termo constante às fls. 54/56, e, com ela não se conformando, o contribuinte interpôs, em tempo hábil (09/05/2008), o recurso voluntário de fls. 57/60, instruído pelo documento de fls. 61, no qual demonstra irresignação contra a decisão supra, baseado, em síntese, nos mesmos argumentos apresentados na fase impugnatória, reforçado pelas seguintes considerações:

- que o recorrente ao elaborar sua Declaração de Ajuste Anual, declarou o rendimento obtido a título de comissão sobre vendas, bem como o Imposto de Renda Pessoa Física que deveria ter sido retido na fonte e que incidiria sobre referido ganho, o que não foi aceito pela fiscalização, motivando, então o lançamento suplementar, ora em discussão;

- que como se sabe, a empresa pagadora de tal rendimento, no caso, a IPCA — Ismael Pulga Consultoria Empresarial s/c Ltda., teria a obrigação legal de, a cada

pagamento efetivado, efetuar a respectiva retenção do imposto incidente na fonte (Inc. II — art. 70 - Lei 7.713, de 1988). Os pagamentos das comissões eram regularmente efetuados na conta corrente 19.912-3 do Banestado — Banco do Estado do Paraná, pagamentos não contestado pela empresa citada (fls. 29), enquanto se discutia na Justiça Trabalhista a existência de vínculo empregatício entre a referida e o ora Recorrente;

- que independentemente de existir o vínculo empregatício pleiteado, ocorreu o pagamento de comissões sobre vendas, valor pago pela IPCA ao Recorrente e que, a cada realização deveria esta proceder à retenção do Imposto de Renda Pessoa Física na fonte;

- que se o Recorrente não conseguiu trazer aos autos provas inconteste da retenção referida, vê-se que tal fato independe de prova ao se considerar que "se a fonte ou o procurador não tiver efetuado a retenção do imposto, responderá pelo recolhimento deste como se o houvesse retido" (Art. 102 do Decreto-Lei 5.844, de 1943), ou seja: a não retenção implica na assunção do referido ônus pela fonte pagadora;

- que quanto à exigência da multa de ofício e dos juros de mora, estes também devem ser exigidos, unicamente, da empresa anteriormente citada, ao se considerar a sua condição de responsável tributária em razão de não ter observado a legislação que obriga à retenção do imposto de renda na fonte na hipótese aqui debatida;

- que examinando-se o parágrafo único do art. 722 do Decreto 3000, de 1999 (RIR), vê-se ali regra estabelecendo que, quando se tratar de imposto devido como antecipação, deve-se lançar contra a fonte pagadora a penalidade prevista no art. 957 do Decreto em referência (multa de ofício), além dos juros de mora calculado sobre o imposto que deveria ter sido retido.

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.

A matéria em discussão, conforme visto do relatório, versa sobre imposto de renda pessoa física, diante da constatação de compensação indevida de imposto de renda retido na fonte na declaração de ajuste anual, já que o contribuinte, na visão da autoridade lançadora, deixou de comprovar a respectiva retenção sobre as verbas tributáveis recebidas através do acordo judicial trabalhista. Ressalte-se que as verbas recebidas foram consignadas na Declaração de Ajuste Anual Retificadora do exercício de 1999, em 05/04/2001.

Inconformado, em virtude de não ter logrado êxito na instância inicial, o recorrente apresenta a sua peça recursal a este E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais pleiteando a reforma da decisão prolatada em Primeira Instância, sendo que para tanto suscita, tão-somente, a ilegitimidade passiva do recorrente pela responsabilidade da retenção do imposto de renda na fonte e a aplicação indevida da multa de ofício e dos juros moratórios.

Quanto ao aspecto da ilegitimidade passiva do recorrente, 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 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 CTN para a figura do responsável.

O art. 45 do CTN 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 aufera 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 CTN, 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 CTN, “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 a retificação da Declaração de Ajuste Anual, modificando a opção de modelo simplificado para modelo completo, da análise preliminar da matéria, verifica-se que a autoridade lançadora entendeu haver dedução indevida de imposto de renda retido na fonte, razão pela qual foi cancelada a declaração retificadora apresentada pelo recorrente por ter sido apresentada no modelo completo, diferente, portanto, da declaração original, que foi apresentada no modelo simplificado. Ou seja, o presente auto de infração originou-se da revisão da Declaração de Ajuste Anual referente ao exercício de 1999, ano-calendário de 1998, originalmente entregue no modelo simplificado, onde foram alterados os valores das seguintes linhas da declaração: (a) - rendimentos tributáveis para R\$ 1.173.647,00; (b) - desconto simplificado para R\$ 8.000,00; (c) - imposto de renda retido na fonte para R\$ 0,00; (d) - carnê-leão, imposto complementar e imposto no exterior para R\$ 0,00; (e) - foi apurado saldo do imposto no valor de R\$ 630,00 e imposto suplementar de R\$ 315.602,92.

O recorrente não discorda da glosa do imposto de renda retido na fonte, contudo, requereu a retificação da declaração mediante a troca de formulário para fins de incluir as deduções referentes a contribuições à previdência oficial e privada, dependentes, despesas com instrução e despesas médicas, alegando erro de fato.

Ora, cumpre esclarecer que, após o prazo legal de entrega, não poderia o recorrente pleitear a mudança de formulário, apresentando nova declaração e tão pouco a autoridade fiscal alterar a forma de tributação (simplificada) escolhida pelo contribuinte, tendo em vista o disposto no art. 42 da Instrução Normativa nº 165, de 23 de Dezembro de 1999.

Verifica-se nos autos, que o recorrente entregou duas declarações para o ano-calendário 1998, a primeira no modelo simplificado, e a segunda em 05/04/2001, no modelo completo, apurando saldo de imposto a restituir.

A declaração retificadora (entregue em 05.04.2001) foi cancelada com acerto pela autoridade lançadora, pois foi entregue após o prazo legal de entrega, quando já não cabia mais pleitear mudança de formulário, nos termos da legislação vigente.

Como se vê, a autoridade lançadora ao efetuar o presente lançamento, agiu em estrita consonância com a legislação pertinente, tendo em vista a natureza vinculada e obrigatória da atividade de lançamento, nos termos do art. 142 do Código Tributário Nacional.

Assim, não podendo o recorrente efetuar a substituição da declaração por outro modelo, deve ser mantida a declaração de ajuste anual simplificada apresentada inicialmente, com as modificações efetuadas de ofício pela autoridade lançadora, não podendo o recorrente fazer as deduções pretendidas, mas tão somente a de 20%, limitada a R\$ 8.000,00, na forma já considerada pela autoridade lançadora.

Por fim, da mesma forma, não cabe razão ao recorrente no que tange às alegações de ilegalidade / ofensas a princípios constitucionais (não aplicação da multa de ofício, 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 nº 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 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 Imposto de Renda Pessoa Física é um tributo é calculado levando-se em consideração os rendimentos auferidos, 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 exequutoriedade 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

Processo nº 13811.001022/2003-45
Acórdão nº **2202-01.042**

S2-C2T2
Fl. 11
