



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 15504.019613/2010-05  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2201-007.371 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 03 de setembro de 2020  
**Recorrente** ANDREA PEREIRA DE REZENDE CORREA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)**

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. PENSÃO ALIMENTÍCIA RECEBIDAS DE PESSOA FÍSICA PELOS DEPENDENTES.

As importâncias recebidas a título de pensão alimentícia pelos dependentes, decorrentes do cumprimento de decisão judicial ou acordo homologado judicialmente devem compor a base de cálculo do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física, de modo que, ainda que tais rendimentos estejam sujeitos à sistemática do recolhimento mensal através do carnê-leão, devem ser indicados e informados nas *Declarações de Ajuste Anual* dos respectivos anos-calendário.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA OBJETIVA. RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÕES. DECLARAÇÕES DE AJUSTE ANUAL. INFORMAÇÕES EQUIVOCADAS.

A responsabilidade por infrações à legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato, bastando, para tanto, a culpa em quaisquer dos seus três graus (negligência, imperícia ou imprudência).

PENALIDADE. MULTA OFÍCIO NO PATAMAR DE 75%.

A multa de ofício no percentual de 75% deve ser aplicada nos casos de lançamento de ofício quando a falta de pagamento do tributo e falta de declaração (ou declaração inexata) ocorrem concomitantemente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Sávio Salomão de Almeida Nóbrega - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Daniel Melo Mendes Bezerra, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Francisco Nogueira Guarita, Douglas Kakazu Kushiya, Débora Fofano dos Santos, Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Marcelo Milton da Silva Risso e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

## Relatório

Trata-se, na origem, de Auto de Infração que tem por objeto crédito tributário de Imposto sobre a Renda de Pessoa Física relativo aos anos-calendário 2005, 2006, 2007 e 2008, constituído em decorrência da apuração de *omissão de rendimentos recebidos a título de pensão alimentícia judicial sujeitos ao recolhimento através de carnê-leão*, do que resultou na exigência fiscal no montante total de R\$ 44.981,44, sendo que R\$ 22.142,87 correspondem à cobrança do imposto, R\$ 6.231,42 são relativos à incidência dos juros de mora e R\$ 16.607,44 dizem respeito à aplicação da multa de ofício de 75% (fls. 5/16).

Conforme se pode verificar do *Termo de Verificação Fiscal* de fls. 17/20, a autoridade dispôs que a ora recorrente não havia informado em suas respectivas *Declarações de Ajuste Anual* os rendimentos tributáveis a título de pensão alimentícia (fls. 211/237) destinados aos seus dependentes, sendo que o Sr. Leonardo Elísio Ferreira Alves, ex-cônjuge da ora recorrente, havia apresentado, em outro processo administrativo fiscal, acordo de separação homologado judicialmente, em 17.11.2011, em que constava a obrigatoriedade de pagamento mensal a título de pensão alimentícia aos filhos do casal no valor equivalente a três salários mínimos. A propósito, o referido acordo de separação encontra-se juntado às fls. 198/206.

Em razão da suposta omissão de rendimentos recebidos pelos dependentes, a ora recorrente foi intimada através do *Termo de Início de Ação Fiscal* n. 374 de 06.10.2010 (fls. 19/20) a apresentar comprovantes de rendimentos e informar os valores dos rendimentos mensais a título de pensão alimentícia recebidos pelos dependentes André Rezende Ferreira Alves e Felipe Rezende Ferreira Alves. Em atenção à intimação fiscal, a ora recorrente apresentou *Termo de Resposta* de fls. 25/210 por meio do qual exibiu os comprovantes de rendimentos recebidos de pessoa jurídica e informou, ainda, que recebeu, a título de pensão alimentícia destinada aos filhos, os montantes de R\$ 2.000,00 mensais durante os anos de 2005, 2006 e 2008 e que, relativamente ao ano de 2007, havia recebido R\$ 2.000,00 nos meses de janeiro a março e R\$ 1.800,00 durante os meses de abril a dezembro.

Com efeito, a autoridade autuante acabou concluindo que a ora recorrente havia omitido rendimentos durante os anos-calendário 2005 a 2008 a título de pensão alimentícia destinada aos filhos André Rezende Ferreira Alves e Felipe Rezende Ferreira Alves, recebidos do Sr. Leonardo Elísio Ferreira Alves no montante de R\$ 24.000,00 nos anos de 2005, 2006 e 2008 e R\$ 22.200,00 no ano de 2007. E, aí, a autoridade acabou lavrando o respectivo Auto de Infração com fundamento nos artigos 1º a 3º e parágrafos e artigo 8º da Lei n. 7.713/88, artigos 1º a 4º da Lei n. 8.134/90, artigos 54, 106, inciso II, 109 e 111 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto n. 3000/99, artigo 1º da Lei n. 11.119/2005, artigo 1º da Lei n. 11.311/06 e, por fim, artigo 1º da Lei n. 11.482/07.

Na sequência, a ora recorrente tomou ciência da autuação em 22.11.2010 (fls. 7 e 240) e apresentou, tempestivamente, Impugnação de fls. 245/253 em que alegou, em síntese, que as respectivas *Declarações* foram preenchidas equivocadamente e que os erros apresentavam natureza formal ou de fato, bem assim que a multa no patamar de 75% deveria ser aplicada apenas quando os contribuintes não apresentam declaração ou quando as declarações são

apresentadas de forma inexata ou abusiva, sendo que a contribuinte não se enquadraria na hipótese do artigo 44, inciso I da Lei n. 9.430/96 e, ainda, caso não fosse esse o entendimento, que a multa deveria ser reduzida para 20% nos termos do artigo 61, § 2º da referida Lei.

Com base em tais alegações, a contribuinte requereu o reconhecimento do erro constante das Declarações e o prazo de 30 dias para que pudesse realizar a retificação das respectivas declarações, bem assim que a multa fosse excluída ou, subsidiariamente, que fosse reduzida nos termos do artigo 61, § 2º da Lei n. 9.430/96.

Os autos foram encaminhados para a apreciação da peça impugnatória e, aí, em Acórdão de fls. 276/279, a 9ª Turma da DRJ de Belo Horizonte - MG entendeu por julgá-la improcedente, conforme se pode observar da ementa transcrita abaixo:

**“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA – IRPF**

Exercício: 2005, 2007, 2008, 2009

OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS POR DEPENDENTES.

A pensão alimentícia recebida mensalmente, em cumprimento de decisão judicial, acordo homologado judicialmente ou estipulado por escritura pública está sujeita à tributação na Declaração de Ajuste Anual.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

Verificada a inexatidão no preenchimento da declaração, o sujeito passivo submete-se ao lançamento de ofício e seus consectários. Eventual correção voluntária do erro cometido deveria ser formalizada mediante retificação da declaração de rendimentos, antes de iniciado o processo de lançamento de ofício.

MULTA DE OFÍCIO.

Aplicável a multa de ofício quando configuradas as circunstâncias previstas no art. 44, da Lei nº 9.430/96.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido.”

A contribuinte foi devidamente intimada do resultado da decisão de 1ª instância em 04.10.2012 (fls. 285/286) e entendeu por apresentar Recurso Voluntário de fls. 287/296, protocolado em 29.10.2012, sustentando, pois, as razões do seu descontentamento. E, aí, os autos foram encaminhados para este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF para apreciação do presente Recurso Voluntário.

É o relatório

## **Voto**

Conselheiro Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Relator.

Verifico, inicialmente, que o presente Recurso Voluntário foi formalizado dentro do prazo a que alude o artigo 33 do Decreto n. 70.235/72 e preenche os demais pressupostos de admissibilidade, daí por que devo conhecê-lo e, por isso mesmo, passo a apreciá-lo em suas alegações meritórias.

Observe, de logo, que a empresa recorrente encontra-se por sustentar as seguintes alegações:

(i) Do erro de fato no preenchimento das Declarações:

- Que no momento do preenchimento de suas DIRPF's, equivocou-se e acabou informando os valores recebidos a título de pensão alimentícia como valores dedutíveis, quando, na verdade, deveria ter os informado como rendimentos recebidos a título de pensão;
- Que o suposto erro no preenchimento das declarações apresenta natureza formal e, por isso mesmo, os valores recebidos a título de pensão alimentícia, indicados no campo deduções, devem ser retificados para que passam a constar como rendimentos provenientes de pessoa física, conforme autoriza o Regulamento do Imposto de Renda – RIR, aprovado pelo Decreto n. 3.000/99;
- Que a retificação da declaração encontra-se prevista nos artigos 832 e 833 do RIR, aprovado pelo Decreto n. 3.000/99, sendo que a retificação é permitida antes e depois do início do procedimento fiscal;
- Que em decorrência do equívoco, deixou de lançar nos campos corretos o recebimento dos valores a título de pensão alimentícia, sendo que o referido equívoco não foi realizado por má-fé, bem assim que não houve qualquer intenção de lesar o Fisco e que, portanto, o erro deve ser considerado como escusável ou erro de fato, o qual, segundo Aliomar Baleeiro, “*resulta na inexatidão ou incorreção de dados fáticos, situações, atos ou negócios que dão origem a obrigação*”; e
- Que o erro de fato é aquele que é passível de retificação pelo próprio contribuinte ou de ofício pela autoridade competente, de modo que não pode ser responsabilizada em decorrência de mero erro no preenchimento das declarações.

(ii) Da irregularidade na multa e juros moratórios:

- Que a multa no patamar de 75% deve ser aplicada àqueles contribuintes que deixaram de declarar ou apresentaram declaração de forma inexata e abusiva, bem como para aqueles que tentaram burlar o Fisco, sendo que no caso em tela a recorrente foi induzida a erro e, portanto, não pode ser penalizada de forma tão ríspida;
- Que o caso em tela não se enquadra na hipótese do artigo 44, inciso I da Lei n. 9.430/96, uma vez que agira com boa-fé e com *animus* de retificar suas DIRF's e quitar o imposto apurado; e
- Que uma vez que não se enquadra na hipótese do artigo 44, inciso I da Lei n. 9.430/96, o montante da multa deve ser aplicado em 20%, conforme estabelece o artigo 61, § 2º da referida Lei, o qual dispõe sobre sanção menos severa e mais favorável ao contribuinte.

Com base em tais alegações, a recorrente requer que o presente Recurso Voluntário seja acolhido e que a exigência fiscal seja cancelada, bem assim que lhe seja autorizado retificar as declarações e apresentar novas DIRPF contendo as informações corretas e

pagar o tributo em mora e, subsidiariamente, caso não seja esse o entendimento, que a multa seja excluída ou, do contrário, seja reduzida a 20% nos termos do artigo 61, § 2º da Lei n. 9.430/96.

Penso que seja mais apropriado examinar tais alegações em tópicos apartados.

### **1. Do suposto erro no preenchimento das *Declarações* e da aplicação do artigo 136 do CTN**

De início, verifique-se que as importâncias recebidas a título de pensão judicial ou alimentos decorrentes do cumprimento de decisão judicial ou acordo homologado judicialmente devem compor a base de cálculo do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física, conforme se pode verificar dos artigos 3º, § 1º da Lei n. 7.713/1998 e 54 do RIR/99, aprovado pelo Decreto n. 3.000/99, o qual, aliás, encontrava-se vigente à época dos fatos aqui discutidos<sup>1</sup>. Veja-se:

#### **“Lei n. 7.713/1998**

**Art. 3º** O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos arts. 9º a 14 desta Lei. (Vide Lei 8.023, de 12.4.90)

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

#### **Decreto n. 3.000/99**

##### **Seção IV – Rendimentos de Pensão Judicial**

###### **Alimentos ou Pensões**

**Art. 54.** São tributáveis os valores percebidos, em dinheiro, a título de alimentos ou pensões, em cumprimento de decisão judicial ou acordo homologado judicialmente, inclusive a prestação de alimentos provisionais (Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, § 1º).” (grifei).

A propósito, é de se reconhecer que a própria legislação de regência dispunha pela opção de que os valores recebidos pelos menores ou incapazes a título de alimentos e pensões fossem incluídos nas respectivas declarações do responsável pela manutenção do alimentado – essa a hipótese do caso concreto –, conforme estabeleceu o artigo 5º do RIR/99, aprovado pelo Decreto n. 3.000/99, cuja redação segue transcrita abaixo:

#### **“Decreto n. 3.000/99**

##### **Capítulo III – Disposições Especiais**

###### **Seção I – Rendimentos de Menores e Outros Incapazes**

---

<sup>1</sup> Confira-se que nos termos do artigo 144 da Lei n. 5.172/66 (Código Tributário Nacional), "O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada".

### **Alimentos e Pensões de Outros Incapazes**

**Art. 5º** No caso de rendimentos percebidos em dinheiro a título de alimentos ou pensões em cumprimento de acordo homologado judicialmente ou decisão judicial, inclusive alimentos provisionais ou provisórios, verificando-se a incapacidade civil do alimentado, a tributação far-se-á em seu nome pelo tutor, curador ou responsável por sua guarda (Decreto-Lei nº 1.301, de 1973, arts. 3º, § 1º, e 4º).

**Parágrafo único.** Opcionalmente, o responsável pela manutenção do alimentado poderá considerá-lo seu dependente, incluindo os rendimentos deste em sua declaração (Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, art. 35, incisos III a V, e VII).” (grifei).

Acrescente-se, ainda, que os rendimentos recebidos a título de alimentos ou pensões em decorrência do cumprimento de decisão judicial ou acordo homologado judicialmente estão sujeitos ao recolhimento através do carnê-leão, conforme dispunha o artigo 106, inciso II do RIR/99, aprovado pelo Decreto n. 3.000/99. Veja-se:

#### **“Decreto n. 3.000/99**

### **Título VIII – Do Recolhimento Mensal Obrigatório**

#### **Capítulo I – Incidência**

**Art. 106.** Está sujeita ao pagamento mensal do imposto a pessoa física que receber de outra pessoa física, ou de fontes situadas no exterior, rendimentos que não tenham sido tributados na fonte, no País, tais como (Lei nº 7.713, de 1988, art. 8º, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 24, § 2º, inciso IV):

[...]

II - os rendimentos recebidos em dinheiro, a título de alimentos ou pensões, em cumprimento de decisão judicial, ou acordo homologado judicialmente, inclusive alimentos provisionais;

[...]

**Art. 109.** Os rendimentos sujeitos a incidência mensal devem integrar a base de cálculo do imposto na declaração de rendimentos, e o imposto pago será compensado com o apurado nessa declaração (Lei nº 9.250, de 1995, arts. 8º, inciso I, e 12, inciso V).” (grifei).

Dito isto, note-se que a regra-matriz do Imposto sobre a Renda de Pessoa Física apresenta em seu critério material a aquisição de renda e proventos de qualquer natureza, incluindo-se aí os alimentos e pensões percebidos em dinheiro. Já a base de cálculo do imposto – que juntamente com a alíquota compõem o critério quantitativo – deve ser compreendida a partir do acréscimo resultante da diferença entre a soma dos rendimentos brutos e a soma de valores dedutíveis, sendo que sobre essa base de cálculo é que incidirá a alíquota tal qual prevista na tabela progressiva anual.

Fato é que após o término do ano-calendário haverá a apuração de um saldo que levará em conta se a renda e proventos percebidos no ano-calendário é superior ou inferior ao valor do imposto recolhido antecipadamente. Caso o IRPF recolhido seja superior ao imposto antecipado e às outras deduções previstas em lei o contribuinte deverá recolher a diferença no prazo previsto pela legislação de regência. Agora, se o resultado do IPRF for inferior ao antecipado mensalmente ao longo do ano-calendário aí o contribuinte fará *jus* à restituição.

Seguindo essa linha de raciocínio, registre-se que é por meio da *Declaração de Ajuste Anual* que o Fisco verifica se o contribuinte que auferiu renda ou proventos de qualquer

natureza – enquadra-se, aqui, as importâncias recebidas a título de pensão judicial ou alimentos decorrentes do cumprimento de decisão judicial ou acordo homologado judicialmente – durante o ano-calendário tem direito à restituição ou, ao revés, deve recolher a diferença do imposto. Por essa razão que a legislação obriga a quem auferir renda no ano-calendário a apresentar Declaração de Ajuste Anual, consoante dispunha o artigo 787 do RIR/99, aprovado pelo Decreto n. 3.000/99, vigente à época dos anos-calendário objeto da presente autuação. Confira-se:

**“Decreto n. 3.000/99**

**Capítulo I – Declaração de Rendimentos**

**Seção I – Declaração das Pessoas Físicas**

**Subseção I – Declaração de Rendimentos Anual**

**Obrigatoriedade**

**Art. 787.** As pessoas físicas deverão apresentar anualmente declaração de rendimentos, na qual se determinará o saldo do imposto a pagar ou o valor a ser restituído, relativamente aos rendimentos percebidos no ano-calendário (Lei nº 9.250, de 1995, art. 7º).

§ 1º Juntamente com a declaração de rendimentos e como parte integrante desta, as pessoas físicas apresentarão declaração de bens (Lei nº 4.069, de 11 de junho de 1962, art. 51, Lei nº 8.981, de 1995, art. 24, e Lei nº 9.250, de 1995, art. 25).

§ 2º As pessoas físicas que perceberem rendimentos de várias fontes, na mesma ou em diferentes localidades, inclusive no exterior, farão uma só declaração (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 65).” (grifei).

Então, se é certo que aquele que auferir renda ou proventos de qualquer natureza deve prestar *Declaração de Ajuste Anual*, também é certo que as informações ali prestadas são de única e exclusiva responsabilidade daquele em nome de quem realizam-se tais atos.

O descumprimento da legislação tributária ensejará, de plano, a aplicação de sanção, independente da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato. A suposta boa-fé da recorrente é, portanto, de todo irrelevante e, por isso mesmo, não tem o condão de anular a autuação, já que no campo das sanções tributárias a regra geral é que a culpa já é suficiente para a responsabilização do agente, sendo que a necessidade do dolo é que deve ser expressamente exigida, quando assim entender o legislador, tudo isso nos termos do que preceitua o artigo 136 do Código Tributário Nacional, cuja redação transcrevo abaixo:

**“Lei n. 5.172/66**

**Art. 136.** Salvo disposição de lei em contrário, 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.”

Parte da doutrina especializada dispõe que longe de estipular a responsabilidade objetiva o artigo 136 do CTN apenas dispensa a exigência de conduta dolosa como elemento

essencial da infração, mas não dispensa a culpa em quaisquer dos seus três graus (negligência, imperícia ou imprudência). É como pensa Leandro Paulsen<sup>2</sup>:

“O art. 136 do CTN, ao dispor que a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável, dispensa o dolo como elemento dos tipos que definem as infrações tributárias. Não se requer, portanto, que o agente tenha a intenção de praticar a infração, bastando que haja com culpa. Esta (a culpa), por sua vez, é presumida, porquanto cabe aos contribuintes agir com diligência no cumprimento das suas obrigações fiscais. [...].” (grifei).

Mas há quem entenda que a responsabilidade elencada no artigo 136 do CTN é objetiva. É nesse sentido que dispõe Sacha Calmon Navarro Coêlho<sup>3</sup>:

“O ilícito puramente fiscal é, em princípio, objetivo. Deve sê-lo. Não faz sentido indagar se o contribuinte deixou de emitir uma fatura fiscal por dolo ou culpa (negligência, imperícia ou imprudência). De qualquer modo a lei foi lesada. De resto se se pudesse alegar que o contribuinte deixou de agir por desconhecer a lei, por estar obnubilado ou por ter-se dela esquecido, destruído estaria todo o sistema de proteção jurídica da Fazenda.” (grifei).

De toda sorte, quero deixar claro que, nos termos do artigo 136 do Código Tributário Nacional, a responsabilidade por infrações à legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato, bastando, para tanto, a culpa em quaisquer dos seus três graus (negligência, imperícia ou imprudência).

A pessoa que descumpre o dever geral de diligência que se impõe a todos os integrantes da sociedade incorre em infração por imprudência, negligência ou imperícia e, por isso mesmo, deve responder em razão da sua culpa. Ainda que não tenha pretendido infringir a legislação, tinha tanto o dever de cumpri-la, agindo de modo diverso, quanto a possibilidade de fazê-lo, de modo que responde, suportando as consequências da infração, por ter agido com açodamento, inconsequência, descuido, relaxamento, despreparo técnico ou inaptidão que caracterizam a já referida tríade “imprudência, negligência ou imperícia”.

Fixadas essas premissas, entendo por bem analisar individualmente cada uma das *Declarações* colacionadas aos autos desde a apresentação da peça impugnatória, as quais, a propósito, encontram-se juntadas nas folhas discriminadas adiante: (i) *Declaração* do ano-calendário 2005 (fls. 211/2006); (ii) *Declaração* do ano-calendário 2006 (fls. 215/291); (iii) *Declaração* do ano-calendário 2007 (fls. 225/230); e, por fim, (iv) *Declaração* do ano-calendário 2008 (fls. 231/237).

Ainda que a autoridade judicante de 1ª instância não tenha realizado esse tipo de análise, verifique-se que a autoridade judicante de 2ª instância formará livremente sua convicção quando da apreciação das provas colacionadas aos autos, podendo determinar as diligências que entender necessárias, conforme bem dispõe o artigo 29 do Decreto n. 70.235/72<sup>4</sup>. Trata-se do princípio do livre convencimento motivado do julgador segundo o qual a valoração dos fatos e

---

<sup>2</sup> PAULSEN, Leandro. Direito Tributário: Constituição e Código e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 16. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, Não paginado.

<sup>3</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Teoria e Prática das Multas Tributárias. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001, P. 55/56.

<sup>4</sup> Cf. Decreto n. 70.235/72. Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias.

circunstâncias constantes dos autos deve ser realizada de forma livre, não se cogitando da existência de critérios prefixados de hierarquia de provas, os quais, aliás, poderiam acabar determinando quais provas apresentariam maior ou menor peso no julgamento da lide. É nesse sentido que dispõem Marcos Vinícius Neder e Maria Teresa Martínez López<sup>5</sup>:

“[...] Por este princípio, a valoração dos fatos e circunstâncias constantes dos autos é feita, livremente, pelo julgador, não havendo vinculação a critérios prefixados de hierarquia de provas, ou seja, não há preceito legal que determine quais as provas devem ter maior ou menor peso no julgamento da lide.

No momento de prolação da sentença, o julgador poderá, segundo o seu convencimento pessoal, formar a sua livre convicção sobre os elementos trazidos aos autos, podendo, se assim o quiser, adotar as diligências que entender necessárias à apuração da verdade material no que concerne tão somente aos fatos que constituem o processo. Em assim sendo, tem-se que o julgador é soberano na análise das provas produzidas nos autos, devendo decidir conforme o seu convencimento. Mas o livre convencimento não se confunde com arbítrio, não podendo, por exemplo, o julgador discordar simplesmente do previsto na norma legal sem argumentos jurídicos consistentes, nem indeferir provas sem que diga a razão, tampouco desconhecer as presunções e ficções legais aplicáveis ao caso concreto. Pelo princípio da persuasão racional, exige-se que o livre convencimento seja motivado, devendo o julgador declinar as razões que o levaram a valorar uma prova em detrimento de outra. A motivação equivale a uma justificativa, que no nosso entender deverá ser razoável e lógica, de forma a permitir a satisfação do processo administrativo.”

O processo administrativo fiscal é regido pelo princípio da verdade material, de modo que não existe, aqui, limitação relativamente às provas que podem ser produzidas. Mas, de fato, saliente-se que o livre convencimento do julgador está adstrito às questões trazidas aos autos. A autoridade não pode produzir provas sobre fatos distintos daqueles postos à sua apreciação e que não tenham sido requeridas pelos interessados, sob pena de nulidade da decisão. A autuação de ofício do julgador é no sentido de poder complementar ou obter esclarecimentos sobre as provas que já foram trazidas aos autos, restando-se concluir, portanto, que a busca pela verdade material não autoriza que o julgador possa substituí-las em desacordo com os fatos discutidos ou possa substituir os interessados na produção de provas<sup>6</sup>.

De logo, é de se reconhecer que na *Declaração* do ano-calendário 2005 (fls. 211/214) a recorrente informou, equivocadamente, os valores recebidos a título de pensão alimentícia pelos dependentes no montante de R\$ 24.000,00 no campo dos *rendimentos isentos e não tributáveis* e, portanto, acabou infringindo a legislação tributária relativa ao Imposto de Renda, sendo que a responsabilidade por infrações à legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato, conforme bem dispõe o artigo 136 do CTN.

Verifique-se, ainda, que a recorrente não indicou os valores recebidos a título de pensão alimentícia pelos dependentes na *Declaração retificadora* do ano-calendário 2006 (fls. 215/219) e também acabou sem fazê-lo quando da entrega da *Declaração* de fls. 220/224,

---

<sup>5</sup> NEDER, Marcos Vinícius; LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. *Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado* (de acordo com a Lei nº 11.941, de 2009, e o Regimento Interno do CARF). 3. ed. São Paulo: Dialética, 2010, Não paginado.

<sup>6</sup> NEDER, Marcos Vinícius; LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. *Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado* (de acordo com a Lei nº 11.941, de 2009, e o Regimento Interno do CARF). 3. ed. São Paulo: Dialética, 2010, Não paginado.

também relativa ao ano-calendário 2006. A propósito, na *Declaração* do ano-calendário 2007 (fls. 225/230) também houve omissão no que diz respeito aos rendimentos tributáveis recebidos de pessoas físicas pelos dependentes.

Por fim, a recorrente também acabou omitindo os valores recebidos a título de pensão alimentícia pelos dependentes André Rezende Ferreira Alves e Felipe Rezende Ferreira Alves no montante de R\$ 24.000,00 quando do preenchimento da *Declaração* do ano-calendário 2008 (fls. 231/237).

Decerto que a recorrente poderia ter apresentado *Declarações retificadoras* antes do início da ação fiscal indicado ali os valores recebidos a título de pensão alimentícia pelos dependentes corretamente no campo *rendimentos tributáveis recebidos de pessoas físicas e dos exterior pelos dependentes*, conforme dispunha o artigo 832 do RIR/99, aprovado pelo Decreto n. 3.000/99, cuja redação segue transcrita:

**“Decreto n. 3.000/99**

**Capítulo II – Retificação da Declaração**

**Antes de iniciada a Ação Fiscal**

**Art. 832.** A autoridade administrativa poderá autorizar a retificação da declaração de rendimentos, quando comprovado erro nela contido, desde que sem interrupção do pagamento do saldo do imposto e antes de iniciado o processo de lançamento de ofício (Decreto-Lei nº 1.967, de 1982, art. 21, e Decreto-Lei nº 1.968, de 23 de novembro de 1982, art. 6º).

**Parágrafo único.** A retificação prevista neste artigo será feita por processo sumário, mediante a apresentação de nova declaração de rendimentos, mantidos os mesmos prazos de vencimento do imposto.”

Por todas essas razões, entendo que realmente houve omissão por parte da recorrente no que diz com as declarações dos rendimentos recebidos de pessoa física a título de pensão alimentícia pelos dependentes André Rezende Ferreira Alves e Felipe Rezende Ferreira Alves durante os anos-calendário 2005 a 2008.

As alegações formuladas pela recorrente no sentido de que agira com boa-fé quando do preenchimento das respectivas *Declarações* e de que os erros ali perpetrados não foram cometidos com o intuito de lesar o Fisco são de todo irrelevantes, porque, nos termos do artigo 136 do Código Tributário Nacional, a responsabilidade por infrações à legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato. Não há como se cogitar, portanto, pela anulação do lançamento em virtude da suposta boa-fé da recorrente, porque, como bem visto, a responsabilidade por infrações à legislação tributária independe da intenção do agente, bastando, para tanto, a culpa em quaisquer dos seus três graus (negligência, imperícia ou imprudência).

## **2. Da correta aplicação da multa no percentual de 75%**

É bem verdade que toda multa exerce a função de apenar o sujeito a ela submetido tendo em vista o ilícito praticado. É na pessoa do infrator que recai a multa, isto é, naquele a quem incumbia o dever legal de adotar determinada conduta e que, tendo deixado de fazê-lo,

deve sujeitar-se à sanção cominada pela lei. A propósito, a multa aqui analisada foi aplicada com base no artigo 44, inciso I da Lei n. 9.430/96, cuja redação segue transcrita:

**“Lei n. 9.430/96**

**Multas de Lançamento de Ofício**

**Art. 44.** Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

**I** - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

Pelo que se pode notar, a regra é clara no sentido de que a falta de pagamento e a falta de declaração (ou declaração inexata) compõem uma única conduta. A vírgula que separa a falta de pagamento da falta de declaração apresenta função de “e”, a qual, de acordo com as nossas regras gramaticais, deve ser considerada como uma conjunção coordenativa aditiva, que tem por tarefa adicionar um termo ao outro transformando-os em um só. Tanto é que quando enveredamos pelo sistema das multas tributárias, encontraremos outros textos normativos que trazem em suas hipóteses isoladamente consideradas cada um daqueles fatos aglutinados no artigo 44, inciso I da Lei n. 9.430/96<sup>7</sup>.

A falta de pagamento considerada isoladamente encontra-se estampada no artigo 61, caput e § 2º da Lei n. 9.430/96, o qual, a rigor, estabelece a aplicação de trinta e três centésimos por cento sobre os débitos tributários não pagos, por dia de atraso, limitada a vinte por cento. Confira-se:

**“Lei n. 9.430/96**

**Seção IV - Acréscimos Moratórios**

**Multas e Juros**

**Art. 61.** Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)

**§ 1º** A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

**§ 2º** O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.” (grifei).

Já a falta de declaração ou a declaração inexata consideradas isoladamente encontram-se descritas no artigo 7º da Lei n. 10.426/2002, que prescreve penalidade de dois por cento ao mês-calendário ou fração, incidente sobre o montante dos impostos não declarados, limitado a vinte por cento. Veja-se:

**“Lei n. 10.426/2002**

---

<sup>7</sup> LIMA JUNIOR, João Carlos de. Interpretação e aplicação das multas de ofício, de ofício qualificada, de ofício agravada e isolada. São Paulo: Noeses, 2018, p. 93.

**Art. 7º** O sujeito passivo que deixar de apresentar Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ, Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF, Declaração Simplificada da Pessoa Jurídica, Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte - DIRF e Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais - Dacon, nos prazos fixados, ou que as apresentar com incorreções ou omissões, será intimado a apresentar declaração original, no caso de não-apresentação, ou a prestar esclarecimentos, nos demais casos, no prazo estipulado pela Secretaria da Receita Federal - SRF, e sujeitar-se-á às seguintes multas:

[...]

**II** - de dois por cento ao mês-calendário ou fração, incidente sobre o montante dos tributos e contribuições informados na DCTF, na Declaração Simplificada da Pessoa Jurídica ou na Dirf, ainda que integralmente pago, no caso de falta de entrega destas Declarações ou entrega após o prazo, limitada a vinte por cento, observado o disposto no § 3º;

Toda essa linha de raciocínio bem demonstra que existem previsão de penalidades autônomas para cada uma das condutas consideradas individualmente, o que nos conduz a concluir, sem desvios, que a norma jurídica constante do artigo 44, inciso I da Lei n. 9.430/96 tem por objeto as hipóteses em que tanto a falta de pagamento quanto a falta de declaração ocorrem concomitantemente.

Em outras palavras, o ordenamento jurídico tributário estabelece uma multa específica para as hipóteses em que o contribuinte declara o tributo devido, mas não efetua o recolhimento – aí o contribuinte será punido pela aplicação da multa de mora –, e, de outra banda, estabelece uma multa para os casos em que o contribuinte efetua o pagamento do débito tributário e não o declara. Nas hipóteses em que as duas condutas – de não pagar o tributo e não declará-lo – ocorrem concomitantemente, a multa que deve ser aplicada será aquela prescrita no artigo 44, inciso I da Lei n. 9.430/96, sem contar que a própria legislação tributária acaba determinando que a multa de ofício de 75% deve acompanhar os tributos exigidos através de lançamento de ofício.

De fato, é de se reconhecer que a ora recorrente tanto não recolheu oportunamente o Imposto sobre a Renda sobre os rendimentos recebidos de pessoa física a título de pensão alimentícia dos dependentes, conforme estabeleceu o artigo 106, inciso II do RIR/99, aprovado pelo Decreto n. 3.000/99, como, também, acabou não os informando nas respectivas *Declarações de Ajuste Anual* dos anos-calendário 2005 a 2008 quando, a rigor, deveria ter realizado nos termos do que dispunham os artigos 109 e 787 do referido Decreto.

Além disso, note-se que do crédito tributário aqui discutido relativo à exigência do imposto de renda suplementar foi constituído de ofício pela autoridade fiscal, restando-se concluir, portanto, que o caso concreto encaixa-se com perfeição à hipótese prescrita no artigo 44, inciso I da Lei n. 9.430/96, não havendo se cogitar, pois, de qualquer redução e muito menos da aplicação à espécie do artigo 61, § 2º da referida Lei, tal como leva a crer a recorrente.

Tendo em vista que a autoridade autuante agiu em consonância tanto com a legislação de regência relativa ao Imposto sobre a Renda de Pessoa Física quanto de acordo com os mandamentos previstos no artigo 142 do Código Tributário Nacional, entendo que a multa aplicada com fundamento no artigo 44, inciso I da Lei n. 9.430/96 foi aplicada corretamente e, portanto, deve ser mantida, do que se conclui que as alegações da recorrente nesse ponto não merecem acolhida.

**Conclusão**

Por todas essas razões e por tudo que consta nos autos, conheço do recurso voluntário e voto por negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Sávio Salomão de Almeida Nóbrega