



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16542.000944/2009-36
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2003-003.780 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária
Sessão de 26 de outubro de 2021
Recorrente REGINALDO RZATKI
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2008

OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DO TRABALHO COM VÍNCULO E/OU SEM VÍNCULO EMPREGATÍCIO.

A legislação de regência do imposto de renda é clara ao prescrever que os rendimentos são constituídos de 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 entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados.

A tributação aí independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para que o imposto incida, que o contribuinte tenha se beneficiado por qualquer forma e qualquer título.

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

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).

DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL. INFORMAÇÕES EQUIVOCADAS. RETIFICAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DO ERRO.

Nos termos do artigo 147, § 1º do Código Tributário Nacional, a retificação da declaração por iniciativa do próprio declarante, quando vise a reduzir ou a excluir tributo, só é admissível mediante comprovação do erro em que se funde.

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)

Claudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Savio Salomao de Almeida Nobrega - Relator(a)

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ricardo Chiavegatto de Lima, Savio Salomao de Almeida Nobrega, Wilderson Botto, Claudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez (Presidente).

Relatório

Trata-se, na origem, de notificação de lançamento lavrada contra o sujeito passivo em epígrafe (fls. 4 a 7) por meio da qual foi alterado o resultado da declaração apresentada pelo contribuinte de R\$ 98,71 a restituir para Imposto de Renda Pessoa Física Suplementar de R\$ 3.948,13, acrescido de multa de ofício de 75% e de juros de mora, relativo ao ano-calendário de 2008.

De acordo com a Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal de fls. 6, a autoridade fiscal constatou omissão de rendimentos do trabalho com vínculo e/ou sem vínculo empregatício, sujeitos à tabela progressiva, no valor de R\$ 23.647,84, recebidos pelo titular e/ou dependentes, da fonte pagadora Polícia Militar do Estado de Santa Catarina, sendo que, na apuração do imposto devido, foi compensado IRRF sobre os rendimentos omitidos no valor de R\$ 56,11, bem como considerada a contribuição para a previdência oficial no valor de R\$ 2.166,48.

O contribuinte foi intimado da autuação fiscal e apresentou impugnação de fls. 2 por meio da qual alegou, em síntese, que não houve omissão de rendimentos e que, ao fazer a retificação de sua declaração original entregue para incluir remuneração não antes inserida, por desconhecimento, informou apenas aquela que não havia declarado, deixando de fora a já informada, ocasionando todo o erro quando do preenchimento da Dirf.

Em Acórdão de fls. 27/29, a 6ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Florianópolis - SC entendeu por julgar a impugnação improcedente, uma vez que, ainda que fosse possível verificar que houve erro por parte do sujeito quando do preenchimento da sua declaração, a tal falta de propósito de burlar o fisco não teria o condão de alterar a penalidade infringida, porquanto a responsabilidade tributária por infrações é objetiva de acordo com o que dispõe o artigo 136 do Código Tributário Nacional.

Cientificado da decisão de primeira instância, inconformado, o sujeito passivo interpôs recurso voluntário, alegando, em apertada síntese, os argumentos deduzidos na impugnação.

É o relatório.

Voto

De início, registre-se que o contribuinte foi intimado do resultado da decisão de 1ª instância em 02/05/2012 (fls. 33) e entendeu por apresentar o Recurso Voluntário de fls. 34/35, protocolado em 10/05/2012.

Considerando que o recurso foi formalizado dentro do prazo a que alude o artigo 33 do Decreto nº 70.235/72 e preenche os demais pressupostos de admissibilidade, devo conhecê-lo e, por isso mesmo, passo a apreciá-lo.

Observo, de plano que o recorrente alega, em síntese, (i) que não houve má-fé em relação ao erro cometido quando do preenchimento da declaração do imposto de renda justamente porque é funcionário público que jamais deixar de omitir tais dados, bem assim (ii) que houve, no caso, uma falha, sem contar que os rendimentos apresentados na declaração ficaram bem abaixo do a autoridade fiscal está por exigir na presente autuação, cujo montante é um tanto superior aos seus rendimentos, cuja situação se agrava por conta da aplicação da multa de ofício de 75%.

O recorrente suscita, ainda, que está por juntar aos autos a declaração do ano-calendário de 2008 para fins de comprovação dos fatos tais quais narrados.

Pois bem. Registre-se, de logo, que o Imposto sobre a Renda tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda ou dos proventos de qualquer natureza, conforme dispõe o artigo 43 do Código Tributário Nacional, cuja redação segue transcrita abaixo:

“Lei nº 5.172/66

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001).”

Muitos doutrinadores têm se debruçado sobre o conceito de renda e proventos de qualquer natureza. A mera leitura do artigo 43 do CTN revela que o legislador não optou por uma ou outra teoria econômica da *renda-produto* ou da *renda-acréscimo patrimonial*, tendo admitido, antes, que qualquer delas seja suficiente para permitir a renda tributável.

É nesse sentido que dispõem Luís Eduardo Schoueri e Roberto Quiroga Mosquera¹:

“Como o art. 146, III, “a”, do texto constitucional, remete à Lei Complementar a definição do fato gerador, da base de cálculo e dos contribuintes dos impostos discriminados na Constituição, podemos examinar como o CTN posicionou-se sobre o assunto. A mera leitura do *caput* do art. 43 revela que o CTN não optou por uma ou por outra teoria, admitindo, antes, que qualquer delas seja suficiente para permitir a aferição de renda tributável (...).

[...]

Revela-se, assim, que o legislador constitucional buscou ser bastante abrangente em sua definição de renda e proventos de qualquer natureza: em princípio, qualquer acréscimo patrimonial poderá ser atingido pelo imposto; ao mesmo tempo, mesmo que não se demonstre o acréscimo, será possível a tributação pela teoria da renda-produto.

Uma leitura atenta do dispositivo, por outro lado, leva-nos à conclusão de que não basta a existência de uma riqueza para que haja a tributação; é necessário que haja *disponibilidade* sobre a renda ou sobre o provento de qualquer natureza.” (grifei).

Na hipótese dos autos, é de se reconhecer que a apuração de omissão de rendimentos aqui discutida restou fundamentada, dentre outros, nos artigos 1º a 3º da Lei nº 7.713/88 e 1º a 3º da Lei nº 8.134/90 a seguir reproduzidos:

“Lei nº 7.713/1998

Art. 1º Os rendimentos e ganhos de capital percebidos a partir de 1º de janeiro de 1989, por pessoas físicas residentes ou domiciliados no Brasil, serão tributados pelo imposto de renda na forma da legislação vigente, com as modificações introduzidas por esta Lei.

Art. 2º O imposto de renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos.

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.

[...]

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

[...]

Lei nº 8.134/1990

Art. 1º A partir do exercício financeiro de 1991, os rendimentos e ganhos de capital percebidos por pessoas físicas residentes ou domiciliadas no Brasil serão tributados pelo

¹ SCHOUERI, Luís Eduardo; MOSQUERA, Roberto Quiroga. Manual da Tributação Direta da Renda. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário - IBDT, 2020, p. 14-15.

Imposto de Renda na forma da legislação vigente, com as modificações introduzidas por esta lei.

Art. 2º O Imposto de Renda das pessoas físicas será devido à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, sem prejuízo do ajuste estabelecido no art. 11.

Art. 3º O Imposto de Renda na Fonte, de que tratam os arts. 7º e 12 da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, incidirá sobre os valores efetivamente pagos no mês.”

Como se pode notar, a legislação é clara ao prescrever que os rendimentos são constituídos de 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 entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados.

Além do mais, confira-se que a tributação aí independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para que o imposto incida, que o contribuinte tenha se beneficiado por qualquer forma e qualquer título.

Por essa razão é que a legislação obriga a quem auferir renda no respectivo ano-base que apresente declaração de ajuste anual, consoante dispunha o artigo 787 do Decreto nº 3.000/99, vigente à época dos anos-calendário objeto da presente autuação². Confira-se:

“Decreto nº 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).”

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, de modo que a suposta boa-fé do recorrente é, portanto, de todo irrelevante e, por isso mesmo, não tem o condão de anular a autuação fiscal, já que no campo das sanções tributárias a regra geral é que a culpa já é suficiente para a responsabilização do agente, nos termos do que preceitua o artigo 136 do Código Tributário Nacional. Confira-se:

² Confira-se que de acordo com o artigo 144 da Lei nº 5.172/66, "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."

“Lei nº 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 Paulsen³:

“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 Coêlho⁴:

“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 da Lei nº 5.172/66, 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.

E 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 aodamento, inconsequência, descuido, relaxamento, despreparo técnico ou inaptidão que caracterizam a já referida tríade “imprudência, negligência ou imperícia”.

Decerto que o recorrente poderia ter apresentado declaração retificadora antes do início da ação fiscal indicado ali os rendimentos que havia recebido da Polícia Militar do Estado

³ 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.

⁴ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Teoria e Prática das Multas Tributárias. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001, P. 55/56.

de Santa Catarina, no montante de R\$ 23.647,84, nos termos do que dispunha o artigo 832 do Decreto nº 3.000/99⁵, cuja redação segue reproduzida abaixo:

“Decreto nº 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.”

A título de esclarecimentos, percebe-se, por oportuno, que a retificação da declaração por iniciativa do contribuinte somente deve ser admissível quando o próprio sujeito comprova o respectivo erro, nos termos do artigo 147, parágrafo único da Lei nº 5.172/66. Confira-se:

“Lei nº 5.172/66

SEÇÃO II - Modalidades de Lançamento

Art. 147. O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.

§ 1º A retificação da declaração por iniciativa do próprio declarante, quando vise a reduzir ou a excluir tributo, só é admissível mediante comprovação do erro em que se funde, e antes de notificado o lançamento. (grifei).

Em comentários ao artigo citado, Hugo de Brito Machado⁶ dispõe o seguinte:

“É evidente que o sujeito passivo da obrigação tributária, que pretende alterar sua declaração, tem de provar que a mesma está eivada de erro. Se pretende fazer essa prova antes da notificação do lançamento, pode fazê-lo informalmente perante a autoridade a quem fez a declaração. Se, porém, pretende provar o erro depois de notificado do lançamento, haverá de fazer essa prova perante a autoridade julgadora de sua impugnação.

A prova perante a autoridade lançadora opera-se de modo informal porque alheio ao procedimento administrativo de controle da legalidade do lançamento. A autoridade lançadora é livre para aceitar o pedido de retificação da declaração, e para atendê-lo mediante a simples exibição de um livro ou documento, por exemplo. Já a prova perante

⁵ Confira-se que de acordo com o artigo 144 da Lei nº 5.172/66, "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".

⁶ MACHADO, Hugo de Brito. Comentários ao Código Tributário Nacional: Artigos 139 a 218. Vol. III. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009, p. 98/99.

a autoridade julgadora há de ser feita pela forma disciplinada na lei que regula o procedimento administrativo de apuração e exigência do crédito tributário.” (grifei).

A rigor, note-se que a jurisprudência deste Tribunal administrativo vem entendendo que a ocorrência do erro de fato no preenchimento da Declaração de Ajuste Anual comprovado através de documentação robusta colacionada aos autos pelo próprio sujeito passivo é suficiente para se cancelar a autuação fiscal, conforme se pode observar dos precedentes abaixo colacionados:

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

Ano-calendário: 2001

ERRO DE PREENCHIMENTO DA DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL.

Configurada a ocorrência de erro de preenchimento na Declaração de Ajuste Anual, é de se proceder ao cancelamento do lançamento.

(Processo nº 10384.004851/2006-11. Acórdão nº 2002-001.468. Conselheiro(a) Relator(a) Claudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez. Sessão de 24/09/2019. Acórdão publicado em 04/10/2019).

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

Ano-calendário: 2001

ERRO DE FATO NO PREENCHIMENTO DA DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL. RETIFICAÇÃO DE OFÍCIO PELO JULGADOR ADMINISTRATIVO.

Constatado evidente erro de fato cometido pelo contribuinte no preenchimento da declaração, comprovado de plano, deve o julgador administrativo proceder de ofício à correspondente alteração no valor do lançamento do crédito tributário.

(Processo nº 16707.001693/2004-72. Acórdão nº 2001-003.817. Conselheiro Relator Honório Albuquerque de Brito. Sessão de 21/10/2020. Acórdão publicado em 03/12/2020).”

No caso, registre-se que o recorrente não apresenta quaisquer elementos probatórios que possam atestar a veracidade de suas informações no sentido de que não informou os rendimentos recebidos da Polícia Militar do Estado de Santa Catarina, no montante de R\$ 23.647,84, sendo que, em casos tais, e à luz do artigo 147, § 1º do Código Tributário Nacional, a retificação da declaração nas hipóteses em que vise reduzir ou excluir tributo apenas é possível mediante a comprovação inequívoca do erro em que se funde.

Considerando, portanto, que o recorrente não juntou aos autos documentos que pudessem atestar a veracidade das suas alegações no sentido de que o respectivo erro quando do preenchimento de sua declaração de ajuste relativa ao ano-calendário de 2008 foi cometido por um lapso, conclui-se que as alegações no sentido de que não agiu com má-fé ou com intuito de burlar a autoridade fiscal são de todo irrelevantes, já que, de acordo com o artigo 136 do Código Tributário Nacional, a responsabilidade por infrações à legislação tributária é objetiva e independe da intenção do agente, bastando, para tanto, a culpa em quaisquer dos seus três graus (negligência, imperícia ou imprudência).

Com base em tais fundamentos, entendo que as alegações formuladas no presente recurso voluntário não devem ser aqui acolhidas.

Conclusão

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

(documento assinado digitalmente)

Sávio Salomão de Almeida Nóbrega