



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 18088.000311/2010-00
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2301-006.203 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 5 de junho de 2019
Recorrente WALDIR CERVINI
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2006

NULIDADE DO LANÇAMENTO FISCAL.

Constatado que o procedimento fiscal foi realizado com estrita observância das normas de regência, tendo sido os atos e termos lavrados por servidor competente e respeitado o direito de defesa do contribuinte, fica afastada a hipótese de nulidade do lançamento.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA SEM VÍNCULO EMPREGATÍCIO.

Constatada a omissão de rendimentos sujeitos à incidência do imposto de renda na declaração de ajuste anual é legítima a constituição do crédito tributário respectivo.

RETENÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA. RESPONSABILIDADE.

Quando a incidência na fonte tiver a natureza de antecipação do imposto a ser apurado pelo contribuinte, a responsabilidade da fonte pagadora pela retenção e recolhimento do imposto extingue-se, no caso de pessoa física, no prazo fixado para a entrega da declaração de ajuste anual.

MULTA QUALIFICADA. CARÁTER CONFISCATÓRIO. APLICAÇÃO DO ARTIGO 61, §2º, DA LEI N.º 9.430/96.

É devida a multa de ofício qualificada de 150% quando restar comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, conforme previsão contida no §1º do artigo 44 da Lei n.º 9.430/96.

A multa constitui penalidade aplicada como sanção de ato ilícito, não se revestindo das características de tributo, sendo inaplicável o conceito de confisco previsto no inciso IV do art. 150 da Constituição Federal.

Inaplicável a redução da multa de ofício para o percentual contemplado pelo artigo 61, §2º, da Lei n.º 9.430/96, uma vez que o mesmo cinge-se as hipóteses de pagamentos efetuados espontaneamente.

REGRAS DE CADENCIAL. FRAUDE. SÚMULA CARF Nº 72:

Caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN (Súmula CARF nº 72).

MULTA ABUSIVA. INCONSTITUCIONALIDADE. SÚMULA CARF Nº 2.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária (Súmula CARF nº 2).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em conhecer, em parte, do recurso, não conhecendo das alegações de inconstitucionalidade (Súmula Carf nº 2) para, na parte conhecida, rejeitar as preliminares e, no mérito, NEGAR PROVIMENTO ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

João Maurício Vital - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Antonio Sávio Nastureles - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Antonio Sávio Nastureles, Wesley Rocha, Cleber Ferreira Nunes Leite, Marcelo Freitas de Souza Costa, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Virgílio Cansino Gil (suplente convocado em substituição à conselheira Juliana Marteli Fais Feriato), Wilderson Botto (suplente convocado) e João Maurício Vital (Presidente).

Relatório

1. Trata-se de julgar recurso voluntário (e-fls 118/133) interposto em face do Acórdão nº 17-44.073 (e-fls 98/114) prolatado pela DRJ São Paulo II em sessão de julgamento realizada em 1 de setembro de 2010.
2. Faz-se a transcrição do relatório inserto na decisão recorrida:

início da transcrição do relatório contido no Acórdão nº 17-44.073

O processo refere-se à auto de infração de fl. 63/65¹ lavrado em face do contribuinte acima identificado, originado de procedimento fiscal instaurado por meio de Mandado de Procedimento Fiscal – MPF de n.º 0812200/000542/09, relativo ao imposto de renda pessoa física do exercício 2006 por meio do qual foi exigido crédito tributário apurado no valor de R\$ 9.616,01, sendo imposto suplementar apurado no valor de R\$ 3.267,42, juros de mora (*calculados até 30/04/2010*) no valor de R\$ 1.447,46 e multa de ofício no valor de R\$ 4.901,13.

Os fundamentos legais encontram-se especificados às fls. 65².

Pelo que consta no Relatório Fiscal, fls. 66/67³, o procedimento fiscalizatório em exame é resultado de diligência levada a efeito contra a *Cooperativa dos Ex-Funcionários da CBT - MPL*, CNPJ 01.396.542/0001-98, pessoa jurídica criada para o recebimento das verbas trabalhistas dos ex-funcionários, habilitando-se ao

¹ E-fls. 64/66.

² E-fls. 66.

³ Relatório Fiscal anexado às e-fls. 67/68.

recebimento destas junto à Justiça do Trabalho e repassando-as posteriormente ao montante de suas cotas.

Consta do citado relatório que após devidamente intimada, a pessoa jurídica apresentou cópias de seu Livro Diário e extrato da conta banco onde em ambos constam o pagamento ao contribuinte do valor de R\$ 12.204,34 no dia 19/01/2005.

Em resposta ao Termo de Início de Fiscalização enviado ao contribuinte, este solicitou várias prorrogações de prazo, informando em 21/01/2010 que já fora objeto de fiscalização pela intimação n.º 001/153/2008, não apresentando qualquer documentação solicitada no referido Termo.

Diante da alegação formulada, procedeu-se a nova intimação do autuado em 18/02/2010, informando-o que o período fiscalizado abrangido pelo Termo de n.º 001/153/2008 era o ano calendário de 2004 e anteriores, e não o ano calendário de 2005 objeto deste procedimento. Mesmo diante desta nova intimação, o interessado ficou-se inerte.

Desta forma, procedeu-se ao lançamento de *omissão de rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício recebidos de pessoa jurídica*, com aplicação da multa de ofício qualificada de 150%, uma vez que mesmo após já ter sido fiscalizado pelos mesmos motivos, sonegou novamente o recebimento de honorários advocatícios no ano base de 2005, utilizando-se do subterfúgio de inserir-se indevidamente como ex-funcionário da cooperativa para o recebimento desta renda como verba trabalhista isenta de IR, e consequentemente, não inclusão da mesma em sua DIRPF.

Tendo em vista os fatos apurados os quais, *em tese*, configuram Crime Contra a Ordem Tributária, definido pelos artigos 1º e 2º da Lei n.º 8.137/1990, foi elaborada a competente *Representação Fiscal para Fins Penais*, a qual será encaminhada ao Ministério Público Federal, observando-se o artigo 83 da Lei n.º 9.430/96.

Da Impugnação

Transcorrido o prazo regulamentar para apresentação de defesa ou pagamento do débito em epígrafe, o contribuinte apresentou manifestação tempestiva às fls. 75/87⁴ através de advogada, anexando procuração *ad judicium et extra* às fls. 93, documento às fls. 89⁵, alegando em síntese que:

> o imposto deveria ter sido tributado na fonte, o que não ocorreu, portanto, cabe a fonte pagadora a responsabilidade pelo recolhimento;

> o lançamento está prescrito, pois lançado em 13/05/2010, sendo que o fato gerador é 31/12/2005 devido em 28/04/2006, portanto, o prazo expirou-se em 27/04/2010;

> é isento de IR consoante o disposto no inciso XIV do artigo 6º da Lei n.º 7.713/88, sendo que anexa exame efetuado pelo Laboratório de Anatomopatologia São Carlos S/C onde foi detectado problema no rim que foi extraído;

> é nulo o auto de infração por violação ao disposto no artigo 400, §6º, do RIR/99;

⁴ Impugnação anexada às e-fls 76/88.

⁵ Documento anexado às e-fls 90 corresponde a resultado de exame médico realizado pelo Laboratório de Anatomopatologia São Carlos S/C Ltda.

> a multa de ofício aplicada é confiscatória nos termos do artigo 150, IV, da CF/88, devendo ser fixada no percentual máximo de 20%;

> não houve dolo, uma vez que fiscalização sempre foi atendida, sendo absurda a aplicação de 3 (três) multas de 75%, uma prevista no art. 44, I, §1º da Lei n.º 9.430, outra sob a alegação de que houve dolo e outra pelo não atendimento no prazo previsto;

> requer acolhimento da impugnação e cancelamento do débito fiscal reclamado;

final da transcrição do relatório contido no Acórdão n.º 17-44.073

2.1. Ao julgar improcedente a impugnação apresentada, o acórdão recorrido tem a ementa que se segue:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2006

NULIDADE DO LANÇAMENTO FISCAL.

Constatado que o procedimento fiscal foi realizado com estrita observância das normas de regência, tendo sido os atos e termos lavrados por servidor competente e respeitado o direito de defesa do contribuinte, fica afastada a hipótese de nulidade do lançamento.

DECADÊNCIA.

Tratando-se de lançamento *ex officio*, a regra aplicável na contagem do prazo decadencial é a estatuída pelo art. 173, I, do Código Tributário Nacional, iniciando-se o prazo decadencial no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA SEM VÍNCULO EMPREGATÍCIO.

Constatada a omissão de rendimentos sujeitos à incidência do imposto de renda na declaração de ajuste anual é legítima a constituição do crédito tributário respectivo.

RETENÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA. RESPONSABILIDADE.

Quando a incidência na fonte tiver a natureza de antecipação do imposto a ser apurado pelo contribuinte, a responsabilidade da fonte pagadora pela retenção e recolhimento do imposto extingue-se, no caso de pessoa física, no prazo fixado para a entrega da declaração de ajuste anual.

MULTA QUALIFICADA. CARÁTER CONFISCATÓRIO. APLICAÇÃO DO ARTIGO 61, §2º, DA LEI N.º 9.430/96.

É devida a multa de ofício qualificada de 150% quando restar comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, conforme previsão contida no §1º do artigo 44 da Lei n.º 9.430/96.

A multa constitui penalidade aplicada como sanção de ato ilícito, não se revestindo das características de tributo, sendo inaplicável o conceito de confisco previsto no inciso IV do art. 150 da Constituição Federal.

Inaplicável a redução da multa de ofício para o percentual contemplado pelo artigo 61, §2º, da Lei n.º 9.430/96, uma vez que o mesmo cinge-se as hipóteses de pagamentos efetuados espontaneamente.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E DOUTRINA. EFEITOS

As decisões administrativas, mesmo as proferidas pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão aquele objeto da decisão.

A doutrina transcrita não pode ser oposta ao texto explícito do direito positivo, mormente em se tratando do direito tributário brasileiro, por sua estrita subordinação à legalidade. Inteligência do artigo 150, inciso I, da Constituição Federal de 1988.

3. Ao interpor o recurso voluntário (e-fls 118/133), o Recorrente deduz as mesmas alegações ofertadas ao tempo da impugnação, e alega que a decisão *a quo* não teria se manifestado a respeito da questão sobre a isenção do imposto por moléstia grave.

3.1. Sustenta que é isento do imposto de renda por ser acometido de moléstia grave (neoplasia maligna) especificada no item XIV do artigo 6º da Lei 7.713/88 (e-fls 122);

3.2. Argumenta que "*o lançamento da autuação está prescrito, pois lançada em 13/05/2010, sendo que fato gerador é de 31/01/2005, devido em 28/04/2006, portanto, o prazo expirou-se em 27/04/2010*" (e-fls 123);

3.3. Entende que há nulidade da autuação, consoante a argumentação traçada às e-fls 123/124.

3.4. Após articular considerações sobre a pretensa "*inconstitucionalidade da multa abusiva*" (e-fls 124/130), sustenta que a multa deve ser fixada no patamar de 20%, acrescentando que não teria havido dolo (e-fls 131)

É o relatório.

Voto

Conselheiro Antonio Sávio Nasureles, Relator.

4. O recurso é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade.

DAS ALEGAÇÕES RELACIONADAS À INCONSTITUCIONALIDADE DA MULTA ABUSIVA

5. Não conheço das alegações deduzidas às e-fls 124/130 do recurso voluntário, pertinente à inconstitucionalidade da multa abusiva.

Súmula CARF nº 2

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

PRELIMINAR - DAS ALEGAÇÕES DE NULIDADE DA AUTUAÇÃO

6. No recurso formula-se pedido de nulidade em vista de suposta ilegalidade relacionada a dispositivo contido no RIR/80. Também diz que a decisão de primeira instância não teria enfrentado a questão da isenção por moléstia grave.

6.1. Não lhe assiste razão.

6.2. Inicialmente, verifico que no voto inserto no acórdão *a quo*, consta o tópico intitulado "Isenção Fiscal por Moléstia Grave" (e-fls 110/111) que perfaz a abordagem criteriosa da questão suscitada ao tempo da impugnação.

6.3. No que respeita à invocação da outra nulidade, a decisão de primeira instância perfez a análise adequada, dada a revogação do RIR/80 e, se assim não fosse, concluindo pela inaplicabilidade do dispositivo invocado ao auto-de-infração sobre matéria de IRPF.

6.4. Faz-se a transcrição da parte da decisão de primeira instância que perfaz a análise das questões preliminares:

início da transcrição do voto contido no Acórdão nº 17-44.073

Da Nulidade do Lançamento Fiscal

O contribuinte afirma que o auto de infração reveste-se de nulidade com fundamento no disposto no artigo 400, § 6º, do RIR/80, que tem como base legal o Decreto-lei n.º 1.648/78, art. 8º, § 6º, que diz que verificada a ocorrência de omissão de receita, será considerado lucro líquido o valor correspondente a 50% dos valores omitidos.

Deste modo, é necessário inicialmente discorrer sobre a nulidade no processo administrativo que é tratada pelos artigos 59 e 60 do Decreto 70.235/72 e alterações posteriores, que dispõem:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§1º. A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§2º. Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

.....

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Segundo o Decreto 70.235/72 só é nulo o auto de infração que for lavrado por autoridade incompetente ou se o for em desacordo com o seu artigo 10, que estabelece os requisitos que deve conter obrigatoriamente, a seguir transcrito:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I – a qualificação do autuado;

II – o local, a data e a hora da lavratura;

III – a descrição do fato;

IV – a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V – a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de 30 (trinta) dias;

VI – a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Verifica-se, pelo exame do processo, que foram observados quando da lavratura do auto de infração todos os requisitos previstos no dispositivo acima transcrito e, ainda, que não ocorreram os pressupostos elencados no artigo 59 do Decreto 70.235/72, uma vez que o auto de infração foi lavrado por servidor competente – Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil – perfeitamente identificado pelo nome, matrícula e assinatura em todos os atos emitidos pelo mesmo, no decorrer do procedimento fiscal.

Ademais, o invocado art. 400, § 6º, do RIR/80, já revogado, trata da tributação das pessoas jurídicas, tendo como base legal o Decreto-lei n.º 1.648/78, que altera a legislação do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas e dá outras providências, não se aplicando, pois, ao auto de infração que trata de imposto de renda das pessoas físicas.

Apenas a título de argumentação, cabe destacar que ainda que tal dispositivo fosse aplicado ao caso, o mesmo não acarretaria a nulidade do lançamento, mas apenas alteraria o cálculo do imposto devido.

O autuado teve conhecimento da existência do procedimento fiscal, tendo sido concedido ao mesmo o mais amplo direito pela oportunidade de apresentar, já na fase de instrução do processo, em resposta às intimações que recebeu, argumentos, alegações e documentos no sentido de tentar elidir a infração apurada pela fiscalização. Por fim, o contribuinte teve ciência do mesmo, exercendo amplamente o seu direito de defesa, conforme impugnação recebida e conhecida de fls. 75/87.

Assim, tendo a autoridade lançadora agido com estrita observância das normas legais que regem a matéria em questão, conclui-se pela validade do lançamento, não se vislumbrando no procedimento a ocorrência de vícios de ordem processual ou material que ensejem sua nulidade.

final da transcrição do voto contido no Acórdão nº 17-44.073

6.5.
voluntário.

Há que se rejeitar, pois, as questões preliminares suscitadas no âmbito do recurso

PREJUDICIAL DE MÉRITO - DECADÊNCIA

7. O Recorrente sustenta que lançamento em exame estaria “prescrito”, posto que realizado em 13/05/2010, cujo fato gerador é 31/12/2005, devido em 28/04/2006, tendo este expirado em 27/04/2010.

7.1. Não lhe assiste razão.

7.2. Ao nos deter na fundamentação contida na decisão de primeira instância na abordagem da questão sobre a multa qualificada (e-fls 112/113), considero caracterizada a fraude, uma das circunstâncias fáticas enumeradas na ressalva do § 4º do artigo 150 do CTN.

7.3. Segue-se a transcrição do trecho do voto da decisão (e-fls 112/113:)

Nas condições específicas do caso em apreço, a autoridade lançadora fundamentou no Relatório Fiscal a aplicação da multa qualificada de 150% sob a consideração da conduta de sonegação mediante fraude, uma vez que o autuado recebeu a quantia de R\$ 12.186,68 a título de quotas da cooperativa ao invés de honorários advocatícios, pois este utilizando-se de um subterfúgio, habilitou-se junto a pessoa jurídica (cooperativa) como ex-funcionário e recebeu seus honorários como “verbas trabalhistas isentas” do recolhimento do IRPF.

Consta ainda do citado relatório que o contribuinte já foi fiscalizado em exercícios anteriores pelos mesmos motivos que ensejaram este procedimento fiscal em exame. Em consulta aos sistemas internos da Receita Federal do Brasil, ratificamos esta informação ao constatar lavrado contra o contribuinte o processo administrativo fiscal de n.º 18.088.000.636/2008-60.

Isto posto, restou evidenciado a subsunção da situação fática ao disposto nos artigos 71 e 72 da Lei n.º 4.502/64, uma vez que a conduta praticada pelo contribuinte retardou o conhecimento pela autoridade fazendária do fato gerador da obrigação e almejou a redução do montante do imposto devido no exercício.

7.4. No presente caso, aplicável a regra decadencial do artigo 173, I, CTN, por força do Enunciado da Súmula CARF nº 72:

Súmula CARF nº 72

Caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN.

7.5. Chega-se, com isso, embora por fundamento diverso, à mesma conclusão exposta na decisão de primeira instância:

Portanto, toma-se o termo inicial da contagem do prazo decadencial o determinado pelo artigo 173, inciso I, do CTN. Sendo assim, o termo de inicial do prazo decadencial para os fatos geradores do ano-calendário 2005 deu-se em 01/01/2007, com termo final em 31/12/2010. Como o lançamento de ofício foi efetuado em 19/05/2010 (fls. 74), não há que se falar em decadência.

7.6. Não se reconhece, portanto, a decadência pleiteada no recurso voluntário.

MÉRITO

8. No mérito, havendo coincidência entre as alegações deduzidas no recurso e aquelas ofertadas ao tempo da impugnação, por concordar com a análise feita pela decisão de primeira instância, faz-se uso da prerrogativa conferida pelo artigo 57, § 3º do Regimento Interno do CARF, seguindo-se a transcrição dos trechos insertos no voto da decisão a quo que tem pertinência com as questões recursais.

início da transcrição do voto contido no Acórdão nº 17-44.073

Omissão de Rendimentos do Titular

Versam os autos, em síntese, sobre a *omissão de rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício recebidos de pessoa jurídica* pelo contribuinte.

Em relação aos rendimentos omitidos, o interessado não contesta em nenhum momento o seu recebimento, entretanto, alega que deveriam ter sido tributados na fonte, cabendo a fonte pagadora a responsabilidade integral pelo seu recolhimento.

O imposto de renda pessoa física incide sempre que houver *aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda e de proventos de qualquer natureza*. (arts. 1º, 2º, 3º e 8º da Lei nº 7.713/88 e arts. 1º, 2º, 3º e 11 da Lei nº 8.134/90)

Sobre a omissão de rendimentos recebidos, cumpre ressaltar que o artigo 841 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 – RIR/99, assim dispõe:

“Art. 841. O lançamento será efetuado de ofício quando o sujeito passivo (Decreto-lei nº 5.844/43, art. 77, Lei nº 2.862, de 1956, art. 28, Lei nº 5.172/66, art. 149, Lei nº 8.541/92, art. 40, Lei nº 9.249, de 1995, art. 24, Lei nº 9.317, de 1996, art. 18 e Lei nº 9.430, de 1996, art. 42):

(...).

III – fizer declaração inexata, considerando-se como tal a que contiver ou omitir, inclusive em relação a incentivos fiscais, qualquer elemento que implique redução do imposto a pagar ou restituição indevida;

(...).

VI – omitir receitas ou rendimentos.”

Desta forma, verifica-se que o descumprimento destes mandamentos provoca o *poder-dever* do Fisco de, em revisão à declaração a declaração de ajuste anteriormente apresentada, corrigir esses desvios e efetuar o lançamento de ofício sobre os valores omitidos.

Em relação à alegação de que cabe a fonte pagadora a responsabilidade integral pelo recolhimento do imposto devido, **não possui razão o autuado**, sendo que a seguir reproduzimos os dispositivos do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 3.000 de 26/03/1999, para esclarecimento desta questão:

Art. 83. A base de cálculo do imposto devido no ano-calendário será a diferença entre as somas (Lei nº 9.250, de 1995, art. 8º, e Lei nº 9.477, de 1997, art. 10, inciso I):

I- de todos os rendimentos percebidos durante o ano-calendário, exceto os isentos, os não tributáveis, os tributáveis exclusivamente na fonte e os sujeitos à tributação definitiva;

II - das deduções relativas ao somatório dos valores de que tratam os arts. 74, 75, 78 a 81, e 82, e da quantia de um mil e oitenta reais por dependente.

Art. 87. Do imposto apurado na forma do artigo anterior, poderão ser deduzidos (Lei nº 9.250, de 1995, art. 12):

(...)

IV- o imposto retido na fonte ou o pago, inclusive a título de recolhimento complementar, correspondente aos rendimentos incluídos na base de cálculo;

(...)

§2º O imposto retido na fonte somente poderá ser deduzido na declaração de rendimentos se o contribuinte possuir comprovante de retenção emitido em seu nome pela fonte pagadora dos rendimentos, ressalvado o disposto nos arts. 7º, §§1º e 2º, e 8º, §1º (Lei nº 7.450, de 23 de dezembro de 1985, art. 55).

Art. 722. A fonte pagadora fica obrigada ao recolhimento do imposto, ainda que não o tenha retido (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 103).

Parágrafo único. No caso deste artigo, quando se tratar de imposto devido como antecipação e a fonte pagadora comprovar que o beneficiário já incluiu o rendimento em sua declaração, aplicar-se-á a penalidade prevista no art. 957, além dos juros de mora pelo atraso, calculados sobre o valor do imposto que deveria ter sido retido, sem obrigatoriedade do recolhimento deste.

No tocante a sujeição passiva tributária, dispõem os artigos 45 e 121 do Código Tributário Nacional:

Art. 45. Contribuinte do imposto é o titular da disponibilidade a que se refere o artigo 43, sem prejuízo de atribuir a lei essa condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis.

Parágrafo único. 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.

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:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei."

A sujeição passiva na relação jurídica tributária pode se dar na condição de *contribuinte* ou de *responsável*. Nos rendimentos sujeitos ao imposto de renda na

fonte, o beneficiário do rendimento é o contribuinte, titular da disponibilidade econômica ou jurídica de renda a que se refere o artigo 43 do CTN. É este que tem relação pessoal e direta com a situação que constitui o respectivo fato gerador nos termos do inciso I do parágrafo único do artigo 121 do CTN.

A fonte pagadora, por expressa determinação legal, lastreada no parágrafo único do artigo 45 do CTN, substitui o contribuinte em relação ao recolhimento do tributo, cuja retenção está obrigada a fazer, caracterizando-se como responsável tributário.

Nos termos do artigo 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. Este assim dispõe:

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.”

Negritamos e Sublinhamos

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*).

Além da responsabilidade atribuída à fonte pagadora para a retenção e recolhimento do imposto de renda na fonte (*regime de retenção do imposto por antecipação*), a legislação determina que a apuração definitiva do imposto de renda seja efetuado 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.

Neste sentido, é o que dispõe o art. 85 do RIR/99 sobre a responsabilidade do contribuinte, pessoa física, beneficiária dos rendimentos:

Art.85. Sem prejuízo do disposto no § 2º do art. 2º, 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 (Lei nº 9.250, de 1995, art. 7º).

Quando a legislação tributária impõe à fonte pagadora a obrigação de reter o imposto, esta não exclui o contribuinte da obrigação tributária de apurar o imposto devido na sua Declaração de Ajuste Anual, uma vez que este continua sendo a pessoa que adquiriu a disponibilidade jurídica ou econômica da renda ou proventos tributáveis (CTN, artigos 45 e 121, parágrafo único, I).

A ausência de retenção do Imposto de Renda na Fonte sobre rendimentos não exclui a sua natureza tributável, nem exonera o beneficiário do rendimento da obrigação de incluí-lo, para tributação, na Declaração de Ajuste Anual.

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.

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. Neste sentido, é o que dispõe o parágrafo único do artigo 722 do RIR/1999.

Verificada a falta de retenção após as datas referidas no parágrafo anterior, serão exigidos da fonte pagadora a multa de ofício e os juros de mora isolados, calculados desde a data prevista para recolhimento do imposto que deveria ter sido retido até a data fixada para a entrega da declaração de ajuste anual, no caso de pessoa física, ou, até 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. Exige-se do contribuinte o imposto, a multa de ofício e os juros de mora a partir da data fixada para a entrega de sua declaração de ajuste anual.

Este é o entendimento do Superior Tribunal de Justiça cuja ementa abaixo transcrevemos:

REsp 497771 / RECURSO ESPECIAL 2003/0015280-0 Relatora Ministra DENISE ARRUDA Órgão Julgador - PRIMEIRA TURMA Data do Julgamento 21/03/2006 Data da Publicação/Fonte DJ 10.04.2006 p. 127

Ementa EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. **IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA INCIDENTE SOBRE OS RENDIMENTOS PAGOS EM CUMPRIMENTO DE DECISÃO DA JUSTIÇA DO TRABALHO.** FONTE PAGADORA RESPONSÁVEL PELA RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. NÃO-COMPROVAÇÃO DA FALTA DE RETENÇÃO. IMPOSSIBILIDADE DE EXCLUSÃO DA RESPONSABILIDADE DO CONTRIBUINTE.

1. Da interpretação sistemática dos arts. 45, parágrafo único, 121 e 128 do CTN, 103 do Decreto-Lei 5.844/43, e 46 da Lei 8.541/92, conclui-se que cabe ao empregador reter, na fonte, o Imposto de Renda Pessoa Física incidente sobre as verbas pagas ao trabalhador em cumprimento de decisão da Justiça do Trabalho; no entanto, a falta de retenção do imposto pela Fonte Pagadora não exclui a responsabilidade do contribuinte, que fica obrigado a informar, na sua declaração de ajuste anual, os valores recebidos. Constatada a não-retenção do imposto após a data fixada para a entrega da referida declaração, a exação deve ser exigida do contribuinte, caso este não tenha submetido os rendimentos à tributação. Recurso especial desprovido.

Grifamos

Conclui-se, assim, que deve ser mantido o lançamento da omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica sem vínculo empregatício do titular para o ano calendário de 2005, uma vez não haver nos autos qualquer elemento capaz de afastá-lo ou retificá-lo.

Isenção Fiscal por Moléstia Grave

Sobre a isenção concedida aos aposentados e pensionistas portadores de moléstias graves outorgada pelo art. 6º, inciso XIV, da Lei nº 7.713 de 22/12/1988, com a nova redação dada pelo art. 47 da Lei nº 8.541 de 23/12/1992, assim ficou regulamentada a questão:

Art. 6º ...

XIV – os proventos de aposentadoria ou reforma, desde que motivadas por acidente em serviço, e os percebidos pelos portadores de moléstia profissional, tuberculose ativa, alienação mental, esclerose-múltipla, neoplasia maligna, cegueira, hanseníase, paralisia irreversível e incapacitante, cardiopatia grave, doença de Parkinson, espondiloartrose anquilosante, nefropatia grave, estados avançados da doença de Paget (osteíte deformante), contaminação por radiação, síndrome de imunodeficiência adquirida, com base em conclusão da medicina especializada, mesmo que a doença tenha sido contraída depois da aposentadoria ou reforma;

Dispondo sobre essa concessão, o artigo 30 da Lei nº 9.250 de 26/12/1995 veio a exigir, a partir de 1º de janeiro de 1996, para reconhecimento de novas isenções, que a doença fosse comprovada por laudo pericial emitido por serviço médico oficial da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, como se verifica na transcrição do texto legal que se segue:

Art. 30. A partir de 1º de janeiro de 1996, para efeito do reconhecimento de novas isenções de que tratam os incisos XIV e XXI do art. 6º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, com redação dada pelo art. 47 da Lei nº 8.541, de 23 de dezembro de 1992, a moléstia deverá ser comprovada mediante laudo pericial emitido por serviço médico oficial, da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

A Instrução Normativa nº 15, de 06/02/2001, estabeleceu em seu art. 5º, parágrafo 2º, *consolidando as disposições da IN SRF nº 25/1996, art. 5º, §2º e Ato Declaratório COSIT nº 10, de 16/05/1996*, que a isenção por moléstia grave se aplica aos rendimentos recebidos a partir:

- a) do mês de concessão da aposentadoria, reforma ou pensão, quando a doença for preexistente;
- b) do mês da emissão do laudo pericial, emitido por serviço médico da União, dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, que reconhecer a moléstia, se esta for contraída após a aposentadoria, reforma ou pensão;
- c) da data em que a doença foi contraída, quando especificada no laudo pericial;

Da leitura do dispositivo legal acima, depreende-se que, para fazer jus à isenção pleiteada, é necessário que o contribuinte comprove o preenchimento cumulativo dos requisitos a seguir enumerados:

1. que os rendimentos percebidos sejam oriundos de aposentadoria, pensão ou reforma;
2. que a moléstia grave tipificada no texto legal, contraída antes ou após a aposentadoria, reforma ou pensão, seja comprovada através de laudo pericial emitido por serviço médico oficial da União, dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios;

É mister elucidar que *no presente caso* foi anexado pelo interessado resultado de exame particular, fls. 89, que demonstra este ter sido possuidor de neoplasia em seu rim direito, já extraído, conforme informações contidas na impugnação apresentada, fls. 78.

Neste sentido, pela prova anexada aos autos, não é possível considerar que os rendimentos auferidos pelo contribuinte estavam *isentos*, posto que para acatamento do pleito e reconhecimento da *benesse fiscal*, se faz necessário o cumprimento

cumulativo de ambos os requisitos previstos em lei, assim como as disposições específicas do artigo 30 da Lei nº 9.250 de 26/12/1995 (laudo pericial emitido por serviço médico oficial).

Note-se que não há como interpretar de modo diferente, uma vez que, de acordo com o estabelecido na Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), a interpretação da legislação tributária que disponha sobre outorga de isenção deve ser *literal*.

Da Multa de Ofício Aplicada no Lançamento

Sobre a aplicação da multa prevista nos casos de lançamento de ofício, cabe transcrever o artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, *in verbis*:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

Já os artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502 de 30 de novembro de 1964 estabelecem:

Art. 71 - Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72 - Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73 - Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos artigos 71 e 72.

Como se percebe, nos casos de lançamento de ofício, a regra é aplicar a multa de 75% estabelecida no inciso I. A aplicação da multa qualificada, prevista no parágrafo 1º, pressupõe que seja comprovada uma das hipóteses contidas nos artigos 71, 72 ou 73 da Lei n.º 4.502/64. (*sonegação, fraude ou conluio*)

Infere-se dos artigos precedentes que o **dolo** é o elemento específico da sonegação, fraude e conluio, condutas responsáveis pelo agravamento da multa de ofício básica.

O conceito de dolo encontra-se no inciso I do artigo 18 do Código Penal, que dispõe ser o **crime doloso aquele em que o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo**. Para a doutrina finalista, adotada pelo Código Penal após a reforma de 1984, dolo é o elemento subjetivo do tipo ou do injusto, integrando o próprio comportamento. Caracteriza-se pela vontade livre e consciente de querer praticar uma conduta descrita em uma norma penal incriminadora.

Verifica-se que as condutas descritas pelos artigos 71 a 73 sempre pressupõem uma intenção de causar um dano à Fazenda Pública, num propósito deliberado de se subtrair, no todo ou em parte, o IRPF devido.

Na aplicação da multa qualificada de 150%, a autoridade fiscal deve sempre subsidiar o lançamento com elementos probatórios que mostrem, de forma irrefutável, a existência do dolo, elemento subjetivo dos tipos relacionados nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. É esta comprovação no Relatório Fiscal da Infração requisito de legalidade indispensável e imprescindível para aplicação e manutenção da multa qualificada.

Nas condições específicas do caso em apreço, a autoridade lançadora fundamentou no Relatório Fiscal a aplicação da multa qualificada de 150% sob a consideração da conduta de **sonegação mediante fraude**, uma vez que o autuado recebeu a quantia de R\$ 12.186,68 a título de quotas da cooperativa ao invés de honorários advocatícios, pois este utilizando-se de um **subterfúgio**, habilitou-se junto a pessoa jurídica (cooperativa) como ex-funcionário e recebeu seus honorários como “verbas trabalhistas isentas” do recolhimento do IRPF.

Consta ainda do citado relatório que o contribuinte já foi fiscalizado em exercícios anteriores pelos mesmos motivos que ensejaram este procedimento fiscal em exame. Em consulta aos sistemas internos da Receita Federal do Brasil, **ratificamos esta informação** ao constatar lavrado contra o contribuinte o processo administrativo fiscal de n.º 18.088.000.636/2008-60.

Isto posto, restou evidenciado a subsunção da situação fática ao disposto nos artigos 71 e 72 da Lei n.º 4.502/64, uma vez que a conduta praticada pelo contribuinte retardou o conhecimento pela autoridade fazendária do fato gerador da obrigação e almejou a redução do montante do imposto devido no exercício.

Ao contrário do alegado, somente foi aplicada uma multa de ofício no caso em análise: a prevista no **artigo 44, §1º, da Lei nº 9.430/1996, que é de 150% do imposto suplementar lançado (75% x 2)**.

(...)

O pleito do impugnante para redução do percentual da multa aplicada para 20% com base no artigo 61, §2º, da Lei 9.430/96 não pode ser acatado, tendo em vista que este dispositivo legal aplica-se aos débitos não pagos nos prazos previstos na legislação específica. Aplica-se, portanto, aos pagamentos efetuados **espontaneamente**, que não é o caso em exame, posto que a penalidade decorre de **lançamento de ofício**.

CONCLUSÃO

9. Em vista do exposto, voto por conhecer parcialmente do recurso, não conhecendo das alegações de inconstitucionalidade e, na parte conhecida, por rejeitar as preliminares e negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Antonio Sávio Nastureles