



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

Processo nº 10215.720176/2008-85
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2202-01.401 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 28 de setembro de 2011
Matéria IRPF
Recorrente IVO VARGAS
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2004, 2005, 2006

RENDIMENTOS EXCEDENTES AO LUCRO PRESUMIDO/ARBITRADO PAGOS A SÓCIO OU ACIONISTA. RENDIMENTOS ATRIBUÍDOS A SÓCIOS DE EMPRESAS. DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS. LUCRO PRESUMIDO.

Para que não haja incidência do imposto de renda na pessoa física do sócio, a título de rendimentos excedentes ao lucro presumido ou arbitrado, sobre os lucros distribuídos aos sócios, nos casos de opção pela tributação com base no lucro presumido ou arbitrado, a pessoa jurídica deve demonstrar, por meio de escrituração contábil, que o lucro efetivo é maior que o determinado segundo as normas de apuração da base de cálculo do imposto calculado com base no lucro presumido ou arbitrado.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. ARTIGO 42, DA LEI Nº 9.430, DE 1996. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RENDIMENTOS. CARACTERIZAÇÃO.

Caracteriza omissão de rendimentos a existência de valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto à instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. PERÍODO-BASE DE INCIDÊNCIA. APURAÇÃO MENSAL. TRIBUTAÇÃO NO AJUSTE ANUAL.

Os valores dos depósitos bancários não justificados, a partir de 1º de janeiro de 1997, serão apurados, mensalmente, à medida que forem creditados em conta bancária e tributados como rendimentos sujeitos à tabela progressiva anual (ajuste anual).

PRESUNÇÕES LEGAIS RELATIVAS. ÔNUS DA PROVA. COMPROVAÇÃO.

As presunções legais relativas obrigam a autoridade fiscal a comprovar, tão-somente, a ocorrência das hipóteses sobre as quais se sustentam as referidas presunções, atribuindo ao contribuinte o ônus de provar que os fatos concretos não ocorreram na forma como presumidos pela lei.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. JUSTIFICATIVA DE ORIGEM. LANÇAMENTO DE OFÍCIO A TÍTULO DE RENDIMENTOS EXCEDENTES AO LUCRO PRESUMIDO/ARBITRADO PAGOS A SÓCIO OU ACIONISTA. COMPROVAÇÃO.

É de se aceitar como origem de recursos, justificando a existência de valores creditados em conta de depósito ou de investimento, os rendimentos excedentes ao lucro presumido/arbitrado pagos a sócio ou acionista, apurados durante o procedimento fiscal, e lançados de ofício pela autoridade lançadora.

SANÇÃO TRIBUTÁRIA. MULTA QUALIFICADA. JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO. NECESSIDADE DA CARACTERIZAÇÃO DO EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE.

A evidência da intenção dolosa exigida na lei para a qualificação da penalidade aplicada há que aflorar na instrução processual, devendo ser inconteste e demonstrada de forma cabal. A falta de comprovação, através da apresentação da escrituração contábil, que o lucro efetivo é maior que o determinado segundo as normas de apuração da base de cálculo do imposto calculado com base no lucro presumido ou arbitrado, mesmo que de forma reiterada, por si só, não caracteriza evidente intuito de fraude, que justifique a imposição da multa qualificada de 150%, prevista no § 1º do artigo 44, da Lei nº. 9.430, de 1996, já que ausente conduta material bastante para sua caracterização.

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO. RESPONSABILIDADE OBJETIVA.

A responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou responsável. O fato de não haver má-fé do contribuinte não descaracteriza o poder-dever da Administração de lançar com multa de ofício rendimentos omitidos na declaração de ajuste.

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO. CARÁTER DE CONFISCO. INOCORRÊNCIA.

A falta ou insuficiência de recolhimento do imposto dá causa ao lançamento de ofício, para exigi-lo com acréscimos e penalidades legais. A multa de lançamento de ofício é devida em face da infração às regras instituídas pelo Direito Fiscal e, por não constituir tributo, mas penalidade pecuniária prevista em lei é inaplicável o conceito de confisco previsto no inciso V, do art. 150 da Constituição Federal.

INCONSTITUCIONALIDADE.

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

ACRÉSCIMOS LEGAIS. JUROS MORATÓRIOS. TAXA SELIC.

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no

período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais (Súmula CARF nº 4).

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso para excluir da base de cálculo da exigência os valores de R\$ 65.653,88; R\$ 232.497,21 e R\$ 478.905,33, correspondentes aos anos-calendário de 2003, 2004 e 2005, respectivamente, bem como desqualificar a multa de ofício, reduzindo-a ao percentual de 75%, nos termos do voto do Relator. Vencidos os Conselheiros Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga e Antonio Lopo Martinez, que proviam o recurso em menor extensão para excluir da base de cálculo da exigência o valor de R\$ 478.905,33, correspondente ao ano-calendário de 2005, bem como desqualificar a multa de ofício.

Nelson Mallmann - Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga, Rafael Pandolfo, Antonio Lopo Martinez, Odmir Fernandes, Pedro Anan Júnior e Nelson Mallmann. Ausente justificadamente, o Conselheiro Helenilson Cunha Pontes.

Relatório

IVO VARGAS, contribuinte inscrito no CPF/MF sob o nº 211.473.889-20, residente e domiciliado na cidade de Uruara, Estado do Pará, à Rua Pedro Álvares Cabral, nº 246, Bairro Centro, jurisdicionado a Delegacia da Receita Federal do Brasil em Santarém - PA, inconformado com a decisão de Primeira Instância de fls. 663/697, prolatada pela 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belém - PA, recorre, a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 702/736.

Contra o contribuinte acima mencionado foi lavrado, em 24/07/2008, o Auto de Infração de Imposto de Renda Pessoa Física (fls. 497/508), com ciência através de AR, em 01/08/2008 (fls. 529), exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de R\$ 1.323.487,16 (padrão monetário da época do lançamento do crédito tributário), a título de Imposto de Renda Pessoa Física, acrescidos da multa de lançamento de ofício normal de 75% (sobre a omissão de rendimentos caracterizados por depósitos bancários sem origem justificada) e da multa qualificada de 150% (sobre os rendimentos atribuídos aos sócios de empresas) e dos juros de mora de, no mínimo, de 1% ao mês, calculado sobre o valor do imposto de renda relativo aos exercícios de 2004 a 2006, correspondente aos anos-calendário de 2003 a 2005, respectivamente.

Da ação fiscal resultou a constatação das seguintes irregularidades:

1 - RENDIMENTOS ATRIBUÍDOS A SÓCIOS DE EMPRESAS - RENDIMENTOS EXCEDENTES AO LUCRO PRESUMIDO/ARBITRADO: Rendimentos pagos a sócio ou acionista de tributação com base no Lucro Presumido/Arbitrado, Presumido/Arbitrado menos IRPJ, COFINS, CSLL e não demonstre, através de escrituração contábil comercial, que o lucro efetivo é superior acordo com Ato Declaratório Normativo Cosit nº 4/96, inciso II, conforme Termo de Verificação Fiscal - Ivo Vargas que é parte integrante deste auto. Infração capitulada no artigo 46 da Lei nº 8.981, de 1995 e artigo 1º da Lei nº 10.451, de 2002.

2 - OMISSÃO DE RENDIMENTOS CARACTERIZADOS POR DEPÓSITOS BANCÁRIOS COM ORIGEM NÃO COMPROVADA: Omissão de rendimentos caracterizada por valores creditados em contas de depósito ou de investimento, mantidas em instituições financeiras, em relação aos quais o contribuinte, regularmente intimado, não comprovou, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações. Infração capitulada no artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996; art. 4º da Lei nº 9.481, de 1997 e artigo 21 da Lei nº 9.532, de 1997.

O Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil responsável pela constituição do crédito tributário lançado esclarece, ainda, através do Termo de Verificação Fiscal (fls. 510/525), entre outros, os seguintes aspectos:

- que no tocante aos extratos bancários solicitados no termo de início d. ação fiscal, o contribuinte apresentou documento, fls. 069, autorizando que a Receita Federal do Brasil - RFB solicitasse diretamente as instituições financeira seus extratos bancários;

- que em virtude disso solicitamos os extratos ao Banco do Brasil S/A, Banco da Amazônia S/A e HSBC Banck Brasil S/A, que foram entregues por essas instituições, fls 70 a 204;

- que a fim de justificar a origem dos depósitos em suas contas bancárias o sujeito passivo apresentou planilha, fls. 218 a 222, onde informa a origem de parte dos depósitos bancários, bem como os documentos que amparam estas informações. Também alega, fl. 216, que diversos valores, marcados com certa marca-texto, nas fls. 223 a 227, constantes na planilha que lhe foi enviada anexa ao termo, 048/2008, fls. 210 a 214, se referem a valores repetidos ou a cheques e não entraram em sua conta, foram estornados;

- que analisando a resposta e os documentos apresentados, em relação aos depósitos que o contribuinte alega serem valores repetidos ou a cheques que não entraram em sua conta, verificamos que os depósitos constantes nos itens 35, 36, 46, 48, 49, 59, 59, 110 a 114, 124 a 127, 129, 130, 141, 142, 148, 149, 172, 173, 177 a 180, 184, 185, 189, 190, 199, 200, e 202, da planilha anexa ao termo 048/2008, realmente se tratam de cheques devolvidos e valores estornados. Já o item 198, da planilha anteriormente mencionada referente ao depósito no valor de R\$ 2.517,00, efetuado no dia 11/10/2015, ta de desbloqueio de depósito efetuado no dia 10/10/2005 e não foi devolvido nem estornado, conforme podemos verificar no extrato da conta;

- que também apresentou comprovantes, fls. 241 a 255 e 283 a 364, Depósitos/créditos efetuados em suas contas bancárias pela empresa Vargas e Vargas Ltda., que se tratam de distribuição de lucros conforme consta na planilha apresentada;

- que a empresa Vargas e Vargas Ltda. informou como expressão da verdade que efetuou todos os pagamentos em dinheiros, nos valores e datas constantes na planilha, fls. 450 e 465. O sujeito passivo também declarou como expressão da verdade que os valores constantes na planilha, fls 218 a 222, foram pagos por essa empresa, nos valores constantes nas planilhas anexas aos termos 150/2008, fls. 461 e 462, e 181/2008, fls. 470 e 471;

- que como a empresa declarou que efetuou todos os pagamentos, título de distribuição de lucros, em dinheiro, e o sujeito passivo declarou que valores creditados em suas contas bancárias, porém não em dinheiro, decorrentes de distribuição de lucros da empresa Vargas e Vargas Ltda., intimamos, termo 150/2008, fls. 459 a 462, a empresa Vargas e Vargas informar se efetuou tais pagamentos ao sujeito passivo a título de distribuição de lucros;

- que então o sujeito passivo obteve rendimentos oriundos de distribuição de lucros pela empresa Vargas e Vargas Ltda. em valores superiores ao Lucro presumido, que quando distribuído aos sócios fica isento de IR, até seu limite;

- que certamente que se a empresa demonstrar que auferiu um lucro superior ao lucro presumido, mediante apuração do lucro com base na escrita contábil, a isenção do lucro distribuído vai até o limite do lucro apurado;

- que no caso da empresa Vargas e Vargas Ltda., em relação aos anos calendários de 2003 e 2004, ela somente possuía escriturado o Livro Caixa, ficando então limitada a distribuir aos sócios o lucro presumido deduzido dos impostos incidentes (IR, CSLL, PIS E COFINS). Já em 2005, a empresa apresentou Livro Diário e Livro Razão, bem como Balanço Patrimonial e Demonstração de Resultado do Exercício - DRE, sendo que na DRE, fls.

496, consta um lucro de R\$ 2.740.845,31 e um custo das mercadorias vendidas no valor de R\$ 3.824.824,36, porem ao analisamos a escrita contábil apresentada, fls. 478 a 495;

- que essa explanação foi somente a titulo de argumentação, pois como podemos perceber na resposta ao termo 135/2008, fls. 598 a 625, a empresa Vargas e Vargas utilizou o Lucro Presumido para calcular o lucro que poderia ser distribuído com isenção e não o lucro apurado por meio da escrita contábil, até porque com base no que foi exposto e na escrita contábil, a empresa Vargas e Vargas Ltda. teria prejuízo, conseqüentemente nenhum lucro a ser distribuído;

- que conforme já mencionado, o sujeito passivo procurou demonstrar a origem de parte dos depósitos, juntamente com os documentos que comprovariam essas origens, na resposta ao termo 048/2008, planilha fls. 218 a 222, porem restaram não comprovadas as origens dos depósitos constantes na planilha, fls. 401 a 403, que foi enviada anexa ao termo 132/2008, para que de comprovasse a origem dos depósitos nela constantes;

- que em resposta ao termo 132/2008, fl. 405, o sujeito passivo informa que não possui meios de comprovar os créditos: "*Com relação ao item 1 do termo em referência, tenho a esclarecer que, a única maneira que posso comprovar tais créditos, é conforme a planilha já apresentada anexa Of. 005/2008, de 08/04/2008, pois, de outra forma torna-se impossível por não mais possuir meios para tanto*";

- que como podemos perceber na planilha mencionada pelo sujeito passivo não constam as origens dos depósitos/créditos relacionados na tabela anexa ao termo 132/2008;

- que em relação à infração 1. RENDIMENTOS EXCEDENTES AO LUCRO PRESUMIDO PAGOS A SÓCIO OU ACIONISTA o sujeito passivo recebeu rendimentos a títulos de distribuição de lucros em 2003, 2004 e 2005 nos valores de R\$ 318.820,60, R\$ 582.227,90 e R\$ 862.886,52, respectivamente, porém declarou somente R\$ 252.020,60, R\$ 304.863,08 e R\$ 464.998,02, respectivamente. Ainda, conforme percebemos na resposta ao termo 136/2008, fls. 417 a 444, tinha pleno conhecimento de como se calcula o valor dos lucros que uma empresa pode distribuir a seus sócios isento de IR na pessoa do sócio, conforme bem demonstrado no subitem 1 do item V- DAS INFRAÇÕES APURADAS. Como podemos perceber, ele sabia quais os valores que poderiam ser distribuídos com isenção, conforme demonstrado na resposta ao termo 136/2008, fls. 417 a 444, e informo esses valores, já a diferença ele deliberadamente omitiu, e ficou aguardando que o tempo passasse e que decaísse o direito da Fazenda Pública constituir o crédito tributário e assim ficaria livre de pagar o imposto devido, agiu com pleno conhecimento que estava sonegando, a menos que se acredite que ele "errou" nos três anos consecutivos, coincidentemente informando os valores próximos aos limites do lucro que poderia ser distribuído com isenção, bem como espontaneamente retificaria suas declarações e recolheria os tributos devidos. Agindo dessa forma, reiteradamente, pois se verifica essa prática nos três anos analisados pela fiscalização, ele tenta retardar ou impedir que a autoridade fazendária tome conhecimento da ocorrência do fato gerador da obrigação principal, da sua natureza ou circunstâncias materiais, bem como das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente conforme estabelece o art. 71 da Lei 4.502/1964. Portando tendo em vista ter respondido às intimações nos prazos estabelecidos, fica sujeito a aplicação da multa de 150% (setenta e cinco por cento) a que se refere o § 1º do art. 44 cc inciso I do art. 44 da Lei n o 9.430/96.

Irresignado com o lançamento o autuado apresenta, tempestivamente, em 29/10/2009, a sua peça impugnatória de fls. 531/562, instruído pelos documentos de fls.

563/661, solicitando que seja acolhida a impugnação e determinado o cancelamento do crédito tributário amparado, em síntese, nos seguintes argumentos:

- que relativamente à primeira infração apontada pela Fiscalização, qual seja a de que o Autuado obteve rendimentos oriundos de distribuição de lucros da Empresa Vargas e Vargas Ltda. em valores superiores ao lucro presumido, cumpre aduzir que o presente Instrumento de Exigência não se encontra revestido dos pressupostos de certeza, liquidez, -e exigibilidade, inerentes a todo e qualquer lançamento tributário;

- que se equivoca, contudo, a Fiscalização! Isso porque, diferentemente do sustentado pela Fiscalização no inusitado Auto de Infração, a distribuição dos lucros aos sócios da Empresa Vargas e Vargas Ltda., a exemplo do Autuado, foi efetivada dentro do limite estabelecido pela Legislação, pelo que descabida é a alegação de que existem rendimentos oriundos de distribuição de lucros de forma excedente ao lucro presumido;

- que no intuito de melhor demonstrar a observância do limite de distribuição de lucros, o Autuado passa a efetuar, de forma exemplificativa, apuração do lucro quanto ao exercício de 2005, através da qual já se extrai, com notoriedade, a fragilidade da autuação sob refute;

- que ocorre que o aludido Auditor-Fiscal ao concluir por um custo de mercadoria superior ao efetivamente apurado pela Vargas e Vargas, o fez baseado em uma análise limitada e superficial das informações constantes do Balanço Patrimonial da referida empresa, deixando, contudo, de efetuar uma verificação mais aprofundada e detida da escrituração contábil daquela empresa;

- que se a Fiscalização tivesse efetivamente de dado ao trabalho de analisar a escrita contábil da Empresa, mormente no que concerne às informações constantes do Livro Razão, certamente teria percebido e constatado que os valores apresentados pela Vargas e Vargas, a título de custos de matéria-prima, encontravam-se inabalavelmente corretos;

- que isso porque, não observou a Fiscalização que, com relação ao estoque registrado na conta "madeira serrada", a saída ocorrida é e TRANSFERÊNCIA DE SALDO DE ESTOQUE para a conta de estoque de "toras", prática essa utilizada pelo setor industrial madeireiro para fechamento dos estoques de pátio, em conformidade com as exigências dos órgãos de fiscalização ambiental, a exemplo do IBAMA;

- que aludida transferência está devidamente registrada e contabilizada, conforme podemos, verificar na cópia -do Razão das contas: 13201 — Matérias Primas — Madeira em Tora e 13202 — Matérias Primas — Madeira Serrada, ambas contas do Plano de Contas .Contábil da Empresa Vargas e Vargas Ltda.;

- que o Relatório Analítico do Livro Razão das contas: 13201 — Matérias Primas — Madeira em Toras; 13202 — Matérias Primas - Madeira Serrada, e 22001 — Custo das Mercadorias Vendida correspondente ao período de 01/01/2005 a 31/12/2005, bem como o Inventário de estoques levantado em 31/12/2004 e 31/12/2005, fazem prova irrefutável nesse sentido;

- que restando demonstrado que se encontram corretas as informações prestadas na DRE, como também as constantes da escrita contábil da Empresa Vargas e Vargas Ltda., há que se reconhecer, por via de consequência, que os rendimentos percebidos pelo

Autuado, a título de distribuição de lucros, ao longo do ano de 2005, estão, sim, abrigados pela isenção do imposto de renda;

- que no que concerne à segunda infração apontada pela Fiscalização, qual seja a de que o Autuado omitiu rendimentos, vez que não comprovou, nos moldes do art. 42 da Lei 9.430/96, a origem dos depósitos bancários identificados em contas correntes de sua titularidade junto ao BASA, HSBC e Banco do Brasil, também não merece procedência a presente Autuação;

- que desde logo se faz necessário destacar que o imposto de renda não incide sobre depósitos bancários, mas apenas sobre acréscimos patrimoniais. Desse modo, não se pode pretender tributar aquilo que não é renda, sob pena de subverter todo o alicerce constitucional do sistema tributário;

- que inexistindo qualquer prova que ateste a efetiva existência de acréscimos patrimoniais não oferecidos à tributação, não há como prevalecer o instrumento de exigência perpetrado pela fiscalização com base em meros e simples depósitos bancários mantidos pelo **autuado**, haja vista que a prova do acréscimo patrimonial é pressuposto para o lançamento;

- que como dito, meros depósitos bancários não revelam, por si só, rendimento tributável, como equivocadamente pretende fazer crer a Fiscalização. Cumpre ao Fisco apurar se há riqueza por detrás de tais depósitos. E, em não se confirmando a elevação patrimonial ou o consumo excessivo de renda, resta prejudicado o lançamento de imposto de renda;

- que com o advento da LC 105/2001, não pode mais a Administração tributar os depósitos bancários com base na presunção do artigo 42 da Lei 9.430/96, pois há previsão expressa na aludida lei complementar quanto ao dever de apuração dos fatos, o que somente vem reforçar, o já preceituado pela Constituição Federal e pelos arts. 43 e 42 do CTN;

- que ao contrário do asseverado pela Fiscalização, o Impugnante faz prova de que contraiu empréstimos ao longo dos exercícios abrangidos pela Fiscalização (2003 a 2005), o que afasta qualquer presunção de disponibilidade de receita além da declarada ao Fisco;

- que acontece que a Fiscalização, antes de apontar o suposto "indício de omissão de receitas", deixou de considerar os valores de tais empréstimos contraídos pelo contribuinte, exatamente para fazer frente às suas necessidades na atividade rural, empréstimos estes que, alias, estão devidamente declarados nas respectivas Declarações de Imposto de Renda;

- que, alternativamente, em não sendo acatada a tese do contribuinte da não aplicação da multa como efeito de confisco, traz-se ao debate a aplicação da majoração da multa de 75% para 150%, aplicada sobre os 'rendimentos apontados como EXCEDENTE AO LUCRO PRESUMIDO PAGOS A SÓCIO OU ACIONISTA';

- que, isso porque, é o próprio Auditor-Fiscal quem reconhece a colaboração do sujeito passivo durante o processo investigatório, em que o contribuinte respondeu a todas as intimações nos prazos estabelecidos, não promovendo de nenhuma forma embaraço ao trabalho da Fiscalização a justificar pesada multa de 150% sobre o valor do imposto.

Após resumir os fatos constantes da autuação e as principais razões apresentadas pelo impugnante, os membros da Segunda Turma da Delegacia da Receita do Brasil de Julgamento em Belém - PA, concluíram pela procedência, parcial, da ação fiscal e

pela manutenção, em parte, do crédito tributário, com base, em síntese, nas seguintes considerações:

- que o contribuinte em diversos momentos de sua petição impugnatória resistiu à pretensão fiscal, arguindo inconstitucionalidade/ilegalidade de normas. Entretanto, as normas citadas e os diversos artigos utilizados no enquadramento legal da infração (inclusive os relativos à multa de ofício e à taxa de juros com base na SELIC) somente poderiam ser afastados com a sua declaração de inconstitucionalidade ou de ilegalidade. Portanto, tais argumentos não são oponíveis à instância julgadora administrativa, pelo que não toma conhecimento destes;

- que é que a autoridade administrativa se encontra totalmente vinculada aos ditames legais (art. 116, inc. III, da Lei n.º 8.112/1990), mormente quando do exercício do controle de legalidade do lançamento tributário (art. 142 do Código Tributário Nacional - CTN), não lhe sendo outorgado poder para apreciar questões que importem a negação de vigência e eficácia dos preceitos legais considerados, pelo sujeito passivo, como inconstitucionais e/ou ilegais;

- que o contribuinte arguiu que com o advento da Lei Complementar 105/2001 ocorreu a revogação tácita do art. 42 da Lei 9.430/96, pois não bastasse a necessidade de observância da Constituição Federal e do CTN em razão da hierarquia dessas normas, a edição de referida Lei Complementar veio tornar mais evidente o dever de prova por parte do Fisco, passando a existir verdadeira antinomia entre o preceituado no artigo 42 da Lei 9430/96 e o § 40 do artigo 5º da Lei Complementar 105/01;

- que não há que se falar em improcedência do lançamento por estar fundamentado em Lei revogada tacitamente, já que a LC nº 105/2001 não trata de hipótese de incidência tributária do imposto de renda pessoa física e portanto, não veio afastar presunção relativa de omissão de rendimentos estabelecida pela Lei 9.430/96;

- que quando o sujeito passivo não oferece a comprovação da origem dos recursos que transitaram em contas mantidas em seu nome, incorre na presunção legal de omissão e rendimentos que toma por base os depósitos bancários de origem não comprovada. De te modo, o artigo 42 da Lei nº 9.430/1996 autoriza o lançamento tributário e confere poder à fiscalização para considerar ocorrido o "fato gerador" quando o contribuinte não lograr comprovar a origem dos créditos efetuados em sua conta bancária, não havendo a necessidade de juntar qualquer outra prova;

- que alega que o auto de infração agrega valores em duplicidade, conforme tabela II do Termo de Verificação, dos seguintes registros: entre o 75 e 76 e o 128, entre o 82 e 83 e o 129 da conta 20054 mantida no Banco do Brasil, o que também pode ser facilmente constatada pelos extratos bancários acostados aos autos, pois só foi realizada uma operação de transferência;

- que, de fato, somando-se os créditos constantes da planilha anexa ao auto e infração, fls. 527/528, nos meses de agosto/2004 e de novembro/2004, verifica-se que o valor de R\$ 33.000,00 e de R\$ 4.000,00 foi adicionado pela fiscalização duas vezes, quando nos extratos existe apenas uma operação de transferência no valor de R\$ 33.000,00 em 02/08/2004, fls. 150 e R\$ 4.000,00 em 10/11/2004, fls. 152 (verso), respectivamente. Em agosto/2004 o valor dos créditos na conta do Banco do Brasil é R\$ 48.881,40 e em novembro/2004 é

62.708,27. Portanto, deve ser excluído da tributação o valor de R\$ 37.000,00 no ano calendário 2004, por restar demonstrada a tributação em duplicidade;

- que, alega ainda o contribuinte que o auditor considerou como fato gerador créditos inexistentes, conforme se vê no item 124 da tabela II do Termo de Verificação Fiscal, pois relacionou "crédito conforme aviso" de R\$ 87.625,00 no Banco 003 (BASA), agência 0016, supostamente realizado em 11/11/2005, que quando confrontado com o extrato de referida conta constata-se que no aludido período (nov/2005) não houve qualquer movimentação bancária;

- que analisando os extratos das contas mantidas no Banco da Amazônia, verifica-se que de fato não há registros no mês de novembro/2005 na conta 011.427-9, conforme extrato juntado às fls. 124. Porém, o crédito lançado foi efetuado no Banco BASA, na conta 048-9, conforme extrato às fls. 86, portanto, neste ponto também não assiste razão ao impugnante;

- que, assim, demonstradas as incorreções na base de cálculo do imposto de renda devido, devem ser efetuadas as exclusões dos seguintes valores, por ano-calendário, por se tratar de transferências entre contas de mesma titularidade, as quais não compõem a base de cálculo para apuração do devido, nos termos do artigo 42 da Lei nº 9.430/96, bem como excluir os valores em duplicidade;

- que compulsando os autos, verifica-se que o contribuinte informou em suas declarações de rendimentos os montantes de dívidas vinculadas à atividade rural contraí as no ano-calendário, sendo: R\$ 251.517,00 em 2003, R\$ 635.275,00 em 2004 e R\$ 708.845, 2 em 2005, conforme cópias das DIRPF às fls. 04/22. Na fase de impugnação, fez a junta a dos documentos às fls. 644/651;

- que analisando esses documentos e confrontando-os um a um com os extratos bancários objeto de fiscalização, constata-se que no dia 14/01/2003 e 11/02/2003 houve créditos na conta mantida no Banco do Brasil a título de "EMPRÉSTIMO" e no dia 26/0 /2003 créditos com o histórico "RCBT BBCPR", sendo os documentos de referência as cédulas de produto rural financeira às fls. 644/651. Trata-se de crédito de origem comprovada, que pela sua natureza não são tributáveis, portanto, devem ser excluídos da base de cálculo do imposto de renda no ano-calendário de 2003, o que fez corretamente a fiscalização, pois ao analisar a planilha de créditos não comprovados às fls. 527/528, verifica-se que referidos créditos nos valores de R\$ 100.832,76 (14/01/2003), R\$ 20.160,00 (11/02/2003), R\$ 32.813,33 (26/06/2003) e R\$ 57.739,98 (26/06/2003) não foram tributados;

- que a autoridade lançadora aplicou a multa de ofício na forma qualificada obre a infração "Rendimentos excedentes ao lucro presumido/arbitrado pagos a sócio ou acionista";

- que se verifica que a fraude se caracteriza em razão de uma ação ou omissão, de uma simulação ou ocultação, e pressupõe sempre a intenção de causar dano à fazenda pública, num propósito deliberado de se subtrair no todo ou em parte a uma obrigação tributária. Esses casos, deve sempre estar caracterizada a presença do dolo, um comportamento intencional, específico, de causar dano à fazenda pública, onde se utilizando subterfúgios escamoteiam a ocorrência do fato gerador ou retardam o seu conhecimento por parte da autoridade fazendária. Ou seja, o dolo é elemento específico da sonegação, da fraude e do conluio, que os diferenciam da mera falta de pagamento do tributo ou da simples omissão de rendimentos na declaração de ajuste, seja ela pelos mais variados motivos que se aleguem;

- que, no presente caso, conforme descrito pela autoridade autuante, houve a qualificação da multa pelo fato de o contribuinte ter recebido dividendos nos anos de 2003, 2004 e 2005 em valores superiores aos que foram informados em suas declarações de ajuste anual como rendimentos isentos e não tributáveis. Aduz ainda que conforme fls. 417/4 4, o contribuinte tinha pleno conhecimento de como se calculava o valor dos lucros que uma empresa pode distribuir a seus sócios isento de imposto de renda;

- que sabendo dos valores que poderia distribuir com isenção, informou-os em sua declaração de ajuste e deliberadamente omitiu a diferença, o que permite concluir que ele agiu com pleno conhecimento de que estava sonegando, no que tange a essa infração específica;

- que, nesse sentido, encontra-se perfeitamente caracterizada a conduta dolosa do contribuinte, quando se consideram os dividendos declarados como rendimentos isentos e não tributáveis nos anos de 2003 e 2004, no valor de R\$ 252.020,60 e R\$ 304.862,54 e os dividendos efetivamente recebidos, que nestes anos foram superiores ao valor limite cálculo do com base no lucro presumido por inexistir escrita fiscal na forma exigida pelas leis comerciais;

- que quanto a essa infração cometida pelo contribuinte para diminuição do valor do imposto de renda apurado na declaração de ajuste, há, nos autos, provas de que o contribuinte realmente agiu com este intuito de fraude, portanto, cabível a qualificação da multa, nos termos do artigo 44, inciso II da Lei nº 9.430/96;

- que vários depósitos bancários referir-se-iam à distribuição de lucros feito pela empresa Vargas e Vargas Ltda., conforme declarado pelo sujeito passivo, entre documentos, fls. 451, 461/462. O sujeito passivo apresentou memórias de cálculos, fls. 41 dos valores máximos de lucros e dividendos, que no seu entendimento, estão isentos Imposto de Renda na pessoa física dos sócios, nas quais utilizou o lucro presumido. Na declaração de fl. 464 afirma que os valores distribuídos a título de dividendos não foram objeto de lançamentos individualizados no livro Caixa ou livro Diário;

- que a Lei nº 9.249/1995, em seu art. 10, prescreve que os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados a partir do mês de janeiro de 1996, pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado não ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, nem integrarão o cálculo do imposto de renda do beneficiário, pessoa física ou jurídica, domiciliado no País ou no exterior;

- que dispõe o art. 48 da Instrução Normativa SRF Nº 093, de 24 de Dezembro de 1997, que poderá ser distribuído, sem incidência de imposto a parcela de lucros ou dividendos excedentes ao valor correspondente à base de cálculo do imposto calculado pelo lucro presumido, diminuída de todos os impostos e contribuições a que estiver sujeita a pessoa jurídica, desde que a empresa demonstre, através de escrituração contábil feita com observância da lei comercial, que o lucro efetivo é maior que o determinado segundo as normas para apuração da base de cálculo do imposto pela qual houver optado, ou seja, o lucro presumido ou arbitrado;

- que como o Impugnante, nem a empresa, não se desincumbiu desta obrigação (de demonstrar, através de escrituração contábil feita com observância da lei comercial, que o lucro efetivo é maior que o determinado segundo as normas para apuração da

base de cálculo do imposto pela qual houver optado, ou seja, o lucro presumido ou arbitrado), é tributável o dividendo excedente distribuído.

A decisão de Primeira Instância está consubstanciada nas seguintes ementas:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005

OMISSÃO DE RENDIMENTOS.

Para os fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/1997 a Lei nº 9.430, de 1996, em seu art. 42, autoriza a presunção de omissão com base no valores depositados em conta bancária para os quais o titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

Demonstrada a intenção deliberada do contribuinte em omitir tanto informações quanto rendimentos em sua declaração de ajuste anual, torna-se perfeitamente aplicável a multa qualificada de 150%.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. EFEITOS.

As decisões administrativas e judiciais, não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão.

DIVIDENDOS DISTRIBUÍDOS. LUCRO PRESUMIDO.

Poderá ser distribuída, sem incidência de imposto parcela de lucros ou dividendos excedentes a determinado no item I, artigo 48 da IN 93/97 que a empresa demonstre, através de escrituração contábil feita com observância da lei comercial lucro efetivo é maior que o determinado segundo as normas para apuração da base de cálculo do imposto pela qual houver optado, ou seja, o lucro presumido ou arbitrado.

Lançamento Procedente em Parte.

Cientificado da decisão de Primeira Instância, em 30/09/2009, conforme Termo constante às fls. 699/701, e, com ela não se conformando, o recorrente interpôs, em tempo hábil (29/10/2009), o recurso voluntário de fls. 702/736, instruído pelos documentos de fls. 737/739, no qual demonstra irresignação contra a decisão supra ementada, baseado, em síntese, nas mesmas razões expendidas na fase impugnatória.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Nelson Mallmann, Relator

O presente recurso voluntário reúne os pressupostos de admissibilidade previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal e deve, portanto, ser conhecido por esta Turma de Julgamento.

Da análise dos autos do processo se verifica que a ação fiscal em discussão teve início em razão da movimentação financeira do recorrente e que pela análise dos extratos bancários apurou-se a omissão de rendimentos caracterizada por valores creditados em conta de depósito, mantida em instituição financeira, em relação aos quais o contribuinte, regularmente intimado, não comprovou mediante documentação hábil e idônea a origem dos recursos utilizados nessas operações já na vigência do artigo 42, da Lei 9.430, de 1996, bem como rendimentos pagos a sócio ou acionista de tributação com base no Lucro Presumido/Arbitrado (Presumido/Arbitrado menos IRPJ, COFINS, CSLL) e não demonstre, através de escrituração contábil comercial, que o lucro efetivo é superior.

Nota-se, ainda, que foi o próprio contribuinte que autorizou as instituições financeiras a fornecer os extratos bancários que envolvem parte da constituição do crédito tributário reclamado.

Inconformado, em virtude de não ter logrando êxito total na instância inicial, o contribuinte apresenta a sua peça recursal a este E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais pleiteando a reforma da decisão prolatada na Primeira Instância onde, em sua defesa, apresenta razões de mérito sobre lançamentos efetuados sobre depósitos bancários, bem como sobre a distribuição de lucros ocorrida pela pessoa jurídica de qual é sócio.

Desta forma, a discussão neste colegiado versa sobre o artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, que prevê a possibilidade de se efetuar lançamentos tributários por presunção de omissão de rendimentos, tendo por base os depósitos bancários de origem não comprovada, bem como discussão sobre lucros e dividendos distribuídos a titulares, sócios e acionistas de pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido ou arbitrado.

Quanto aos supostos rendimentos excedentes ao lucro presumido/arbitrado o contribuinte inconformado aponta que cabia ao Fisco rebater as provas apresentadas a fim de comprovar efetivamente que as empresas não possuíam escrituração contábil de acordo com a lei comercial vez que a escrituração da pessoa jurídica presume-se correta salvo prova em contrário.

Realmente, a discussão nesta parte do Auto de infração está restrita ao aspecto contábil, já que a empresa da qual o suplicante é sócio, ou seja, a empresa Vargas e Vargas Ltda., em relação aos anos calendário de 2003 e 2004, conforme indica as peças processuais, possuía somente escriturado o Livro Caixa, que, em tese, ficaria limitada a distribuir aos sócios o lucro presumido deduzido dos impostos incidentes (IR,CSLL,PIS e COFINS). Já em 2005, observa-se que a empresa apresentou Livro Diário e Razão, bem como Balanço Patrimonial e Demonstração de Resultado do Exercício, sendo que na Demonstração

do Resulta do exercício (fls. 496), consta um lucro de R\$ 2.740.845,31 e um custo de mercadorias vendidas de R\$ 3.824.824,36. Entretanto, após a análise pela autoridade fiscal lançadora, houve a negativa no que diz respeito a apuração do Custo das Mercadorias Vendidas.

Assim, não resta dúvidas de que no ano de 2005, a empresa apresentou uma escrita contábil e após análise pela fiscalização, não foi aceito o lucro constante do Balanço Patrimonial e da Demonstração do Resultado do Exercício, tendo em vista que o auditor apurou um custo da mercadoria vendida maior que o informado nesses demonstrativos, concluindo então que nesse ano a empresa teria apurado prejuízo e não poderia distribuir dividendos.

Por outro lado, observa-se a empresa contestou a apuração do Custo das Mercadorias Vendidas fiscalização, alegando que o lucro contábil no ano de 2005 está correto e que, portanto, seria possível a distribuição de lucros com isenção, amparando o seu ponto de vista na alegação de que o auditor ao analisar a Demonstrativo Resultado do Exercício de 2005, contestou o valor de R\$ 3.824.824,36, apresentado pela empresa Vargas e Vargas Ltda. como sendo relativo ao custo das matérias primas ou custo das mercadorias vendidas, afirmando que o custo efetivo de mercadoria vendida teria sido de R\$ 6.680.159,66, o que fez no sentido de tentar descaracterizar a apuração de lucro no aludido exercício e de desqualificar a contabilidade da empresa. O suplicante justifica o seu ponto de vista alegando que a fiscalização que, com relação ao estoque registrado na conta "madeira serrada", a saída ocorrida é de transferência de saldo de estoque para a conta de estoque de "toras", prática essa utilizada pelo setor industrial madeireiro para fechamento dos estoques de pátio, em conformidade com as exigências dos órgãos de fiscalização ambiental, a exemplo do IBAMA.

Ora, resta claro nas peças processuais que a fiscalização adicionou na apuração do CMV os valores de entrada na conta "madeira serrada" no total de R\$ 2.853.355,30, sendo que esses valores foram transferidos para a conta "madeira em tora" no final do exercício, o que gerou duplicidade na apuração do custo das mercadorias vendidas. Ou seja, observa-se no registro no livro Razão às fls. 495, 605 e 609, de lançamento 537 na conta 13201 - "Matérias Primas — Madeira em Tora" é de R\$ 2.853.355,30 e tem como contrapartida a conta 13202 — "Matérias Primas" – Madeira Serrada", fato oriundo da transferência entre contas, conforme histórico do lançamento contábil: "valor ref transferência de estoque em 31/12/2005".

Desta forma, entendo como correto o voto vencido, nesta parte, razão pela qual peço vênha a Auditora Nárgela Fátima Silva Castro, relatora e voto vencido na decisão proferida em Primeira Instância, para adotar os seus argumentos para esclarecer de forma mais didática o meu voto e para que não paire dúvidas sobre o entendimento adotado, transcrevo os excertos abaixo:

No ano de 2005, a empresa apresentou escrita contábil e após análise e pela fiscalização, não foi aceito o lucro constante do Balanço Patrimonial e da Demonstração do Resultado do Exercício, tendo em vista que o auditor apurou um custo da mercadoria vendida maior que o informado nesses demonstrativos, concluindo então que nesse ano a empresa teria apurado prejuízo e não poderia distribuir dividendos, conforme concluiu em seu Termo de Verificação Fiscal, assim reproduzido:

“No caso da empresa Vargas e Vargas Ltda., em relação aos anos calendário de 2003 e 2004, ela somente possuía escriturado

o Livro Caixa, ficando então limitada a distribuir aos sócios o lucro presumido deduzido dos impostos incidentes (IR,CSLL,PIS e COFINS). Já em 2005, a empresa apresentou Livro Diário e Razão, bem como Balanço Patrimonial e Demonstração de Resultado do Exercício, sendo que na DRE, fls. 496, consta um lucro de R\$ 2.740.845,31 e um custo de mercadorias vendidas de R\$ 3.824.824,36(.)

Então, com base na própria escrita verificamos que o custo das matérias primas superaram o valor total do custo constante na DRE em R\$ 2.855.335,30 (6.680.159,66, custo matéria prima, menos 3.824.824,36, custo total constante na DRE), sendo que esse é somente um componente do custo das mercadorias vendidas, ou seja, superior ao lucro apurado na DRE que é de R\$ 2.740.845,32.0 que nos leva a um questionamento: a DRE está errada ou a escrita do sujeito passivo não está correta? Se a escrita estiver errada, caberia somente o arbitramento do lucro, e não apuração mediante lucro presumido.

Essa explanação foi somente a título de argumentação, pois como podemos perceber na resposta ao termo 135/2008, fls. 598 a 625, a empresa Vargas e Vargas utilizou o Lucro presumido para calcular o lucro que poderia ser distribuído com isenção e não o lucro apurado por meio da escrita contábil, até por que com base no que foi exposto e na escrita contábil, a empresa Vargas e Vargas Ltda. teria prejuízo, conseqüentemente nenhum lucro a ser distribuído.

(...).

A empresa contestou a apuração do Custo das Mercadorias Vendidas pela fiscalização, alegando que o lucro contábil no ano de 2005 está correto e que, portanto, seria possível a distribuição de lucros com isenção, o que aduziu nos seguintes termos extraídos de sua impugnação às fls. 535/538:

" ... o auditor ao analisar a DRE de 2005, contestou o valor de R\$ 3.824.824,36, apresentado pela Vargas e Vargas como sendo relativo ao custo das matérias primas ou custo das mercadorias vendidas, afirmando, na sua distorcida ótica, que o custo efetivo de mercadoria vendida teria sido de R\$ 6.680.159,66, o que fez no sentido de tentar descaracterizar a apuração de lucro no aludido exercício e de desqualificar a contabilidade da empresa.

(...).

não observou a fiscalização que, com relação ao estoque registrado na conta "madeira serrada", a saída ocorrida é de TRANSFERÊNCIA DE SALDO DE ESTOQUE para a conta de estoque de "toras", prática essa utilizada pelo setor industrial madeireiro para fechamento dos estoques de pátio, em conformidade com as exigências dos órgãos de fiscalização ambiental, a exemplo do IBAMA

Diante desses fatos, cabe analisar os registros contábeis entregues à fiscalização e constante das fls. 478/496 e o razão analítico apresentado na impugnação às fls. 01/610.

Observa-se que a fiscalização adicionou na apuração do CMV os valores de entrada na conta "madeira serrada" no total de R\$ 2.853.355,30, sendo que esses valores foram transferidos para a conta "madeira em tora" no final do exercício, o que gerou sua adição em duplicidade na apuração do custo das mercadorias vendidas.

Isso por que o registro no livro Razão às fls. 495, 605 e 609, demonstra que o lançamento 537 na conta 13201 - "Matérias Primas — Madeira em Tora" é de débito no valor de R\$ 2.853.335,30 e tem como contrapartida a conta 13202 — "Matérias Primas — Madeira Serrada", fato oriundo da transferência entre contas, conforme histórico contábil: " valor ref transferência de estoque em 31/12/2005".

Como a saída da conta "Matérias Primas — Madeira Serrada" é mera transferência de contas, comete-se um equívoco ao adicioná-lo na fórmula para apuração do CMV. Na verdade, através desse registro contábil a empresa está transferindo todo o valor comprado a título de madeira serrada para a conta madeira em tora, passando a controlar nesta conta ambos os tipos de matéria prima, portanto no saldo da conta "madeira em tora" estão os valores de todas as compras de matéria prima efetuadas no exercício (saldo de compras transferido da conta 13202 para a conta 13201).

Não existindo erro na apuração do custo da mercadoria vendida apurado pela empresa Vargas e Vargas Ltda. na Demonstração do Resultado do Exercício e constante dos registros no Livro Razão da empresa e inexistindo nos autos provas de que a escrita da empresa foi declarada imprestável, há que se refutar a alegação da fiscalização de que em referido ano teria ocorrido prejuízo, o que implicou na não utilização do lucro contábil nos termos do inciso II do artigo 48 da IN 93/97 como valor limite para cálculo dos dividendos que poderiam ser distribuídos com isenção de imposto de renda.

Cabe ressaltar que a fiscalização não fez uma análise mais aprofundada da escrita contábil da empresa e nem a declarou imprestável, muito pelo contrário, considerou-a suficiente para refazer a apuração do custo da mercadoria vendida, muito embora tivesse chegado a um resultado diferente, o que fez o auditor até levantar alguns questionamentos quanto à correção dos registros.

Desta forma, resta apurar o limite de lucro a ser distribuído com isenção, nos termos do § 2º, inciso II da IN 93/97, tomando-se o valor do lucro contábil apurado.

<i>Lucro contábil</i>	<i>2.740.845,31</i>
<i>(-) valor com base no lucro presumido*</i>	<i>767.962,37</i>
<i>= valor excedente com base na escrita</i>	<i>1.972.882,94</i>

Percentual dos sócios ** 986.441,47

* valor do demonstrativo de lucro presumido deduzido dos impostos incidentes às fls.526.

** 50% de 1.972.882,94 = 986.441,47

Destarte, há de se concluir por via de consequência que como foi distribuído no referido ano o valor de R\$ 862.886,52 para o sócio Ivo Vargas (valor recebido em dinheiro mais créditos em conta bancária), o excedente ao lucro presumido de R\$ 478.905,33 se enquadra nas regras do inciso II da IN 93/97, o que enseja a exclusão da base de cálculo no ano de 2005 do valor de R\$ 478.905,33, já que com base na escrita contábil não se verifica excesso de lucro distribuído.

Quanto aos anos-calendários de 2003 e 2004, observa-se que após sucessivas intimações à empresa Vargas e Vargas Ltda., o auditor elaborou demonstrativo do total de dividendos recebidos no ano de 2003 a 2005, segregando os recebidos em dinheiro dos que foram creditados em contas bancárias do fiscalizado, a fim de calcular se estes foram pagos dentro do limite autorizado pela legislação para distribuição como rendimentos isentos de imposto de renda pessoa física.

No cálculo do valor excedente ao lucro presumido que poderia ser distribuídos com isenção, o auditor confrontou os valores declarados pelo sujeito passivo em sua Declaração de Ajuste Anual que teriam sido recebidos em dinheiro mais os valores depositados em suas contas que o contribuinte informou ter sido oriundo de dividendos recebidos nos os de 2003, 2004 e 2005 e comparou esses valores com os valores limite com base no lucro presumido deduzido dos impostos incidentes, nos termos determinados pela IN 93/97.

Nesta parte, não merece melhor guarida, a afirmação de que o Auto de Infração lavrado contra o suplicante não tem sustentação legal, já que o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela legislação vigente à época, como dispõe o art. 144 do Código Tributário Nacional. Tem aplicabilidade, ainda, no presente caso, o art. 10 da Lei nº. 9.249, de 1995, e também as Instruções Normativas nº.s 11/96 (depois nº. 93/97) e 15/2001, e ainda o ADN nº. 4/96, estabelecendo que "a parcela dos lucros ou dividendos que exceder o valor da base de cálculo do imposto, diminuída de todos os impostos e contribuições a que estiver sujeita a pessoa jurídica, também poderá ser distribuída sem incidência do imposto, desde que a empresa demonstre, através de escritura contábil feita com observância da lei comercial, que o lucro efetivo é maior que o determinando segundo as normas para apuração da base de cálculo do imposto pelo qual houver optado, ou seja, lucro presumido ou arbitrado".

Com base nessa legislação tributária, entendo que a parcela que exceder ao valor apurado em conformidade com o item anterior, será imputada aos lucros acumulados ou reserva de lucros de exercícios anteriores, ficando sujeita à incidência do imposto de renda calculado segundo o disposto na legislação específica, com acréscimos legais.

Por derradeiro, o Recorrente questiona o método de apuração adotado pelo Agente Fiscal para apurar o valor do crédito lançado.

Ora, o Fiscal restou por utilizar método inerente à sistemática do lucro presumido para simplesmente demonstrar o valor do lucro distribuído a maior ao Recorrente, não havendo qualquer ilegalidade no ato praticado.

Assim, se nos anos de 2003 e 2004 a empresa reconheceu não possuir escrita contábil, o que ensejou a aplicação do limite definido em Lei com base na apuração do lucro presumido, conforme regulamentado pelo artigo 48, § 2º, inciso I da Instrução Normativa nº 93, de 1997, pela qual se mantém o lançamento quanto a esta infração nos anos de 2003 e 2004, conforme jurisprudência deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, conforme a ementa do Acórdão nº 102-46.300, de 17/03/2004, abaixo transcrita:

IRRF - LUCROS E DIVIDENTOS DISTRIBUÍDOS A TITULARES, SÓCIOS E ACIONISTAS — ISENÇÃO

a) - Os lucros apurados a partir de 1º de janeiro de 1996, pelas pessoas jurídicas, são isentos de incidência do imposto de renda na fonte ao serem distribuídos por elas aos seus sócios, acionistas ou titulares.

b) - Essa diretriz, entretanto, não é absoluta quanto às pessoas jurídicas tributadas pelo lucro presumido ou arbitrado. A Instrução Normativa nº. 11/96 (depois a de nº. 93/97) estabeleceu que a isenção sobre os lucros e dividendos é relativa ao valor correspondente à diferença entre o lucro presumido ou arbitrado e os montantes do imposto de renda da pessoa jurídica, inclusive adicional, da contribuição social sobre o lucro e das contribuições ao PIS e ao COFINS.

c) - Não demonstrando a pessoa jurídica, além disso, mediante escrituração contábil feita com observância da lei comercial, que o lucro efetivo era maior do que a base de cálculo do imposto sobre o lucro presumido ou arbitrado, a parcela excedente será imputada aos lucros acumulados ou reservas de lucros de exercícios anteriores, ficando sujeita à incidência do imposto de renda calculado segundo o disposto na legislação específica, com acréscimos legais.

d) — Aplicabilidade da Lei nº. 9.249, de 1995, art. 10, Instruções Normativas SRF nº.s 11/96 (depois nº. 93/97); 15/2001 e ADN COSIT nº. 4/96.

Recurso negado.

Assim sendo, voto no sentido de que o excedente ao lucro presumido de R\$ 478.905,33 se enquadra nas regras do inciso II da IN 93/97, o que enseja a exclusão da base de cálculo no ano de 2005 do valor de R\$ 478.905,33, já que com base na escrita contábil não se verifica excesso de lucro distribuído.

Os autos noticiam, neste item, a aplicação da multa de lançamento de ofício qualificada de 150%, sob argumento de que o contribuinte teria deixado de declarar em suas Declarações de Ajuste Anual os valores reais recebidos a título de distribuição de lucros de forma reiterada e proposita, identificando, assim, tal fato, como previsto nos arts. 71 a 73 da Lei nº. 4.502, de 1964. Ou seja, para a autoridade lançadora ocorreu, em tese, o crime contra ordem tributária, conforme o previsto nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 1990.

Assim, verifica-se que a autoridade lançadora entendeu ser perfeitamente normal aplicar a multa de lançamento de ofício qualificada na constatação de distribuição de

lucros além dos limites estabelecidos pela normas legais. Ou seja, a fiscalização amparou o lançamento sob o argumento de que nesses casos é possível inferir que o contribuinte deixou deliberadamente de informar rendimentos auferidos fazendo declarações simuladas e apresentando provas materiais de conteúdo inexistente, formando a convicção de que a multa de ofício qualificada é aplicável já que está comprovado nos autos a intenção dolosa e fraudulenta na conduta adotada pelo contribuinte, com o propósito específico de impedir ou retardar o conhecimento das infrações, ocultando rendimentos auferidos e não declarados.

No presente caso, não restam dúvidas de que, conforme descrito pela autoridade autuante, houve a qualificação da multa pelo fato de o contribuinte ter recebido dividendos nos anos de 2003, 2004 e 2005 em valores superiores aos que foram informados em suas declarações de ajuste anual como rendimentos isentos e não tributáveis. Observa-se, ainda, que conforme fls. 417/424, o recorrente tinha pleno conhecimento de como se calculava o valor dos lucros que uma empresa pode distribuir a seus sócios isento de imposto de renda. Ou seja, que sabendo dos valores que poderia distribuir com isenção, informou-os em sua declaração de ajuste e deliberadamente omitiu a diferença, o que permite concluir que ele agiu com pleno conhecimento de que estava sonegando, no que tange a essa infração específica.

Ora, com a devida vênia, a prestação de informações ao fisco, em resposta à intimação, divergente de dados levantados pela fiscalização, bem como a inclusão ou a falta de inclusão, na Declaração de Ajuste Anual, de contas bancárias movimentadas no Brasil ou no exterior, de valores isentos ou não tributáveis ou de valores representativos de rendimentos tributáveis, respectivamente, ocasionando a falta ou o retardamento do imposto a pagar, independentemente, da habitualidade e do montante utilizado, caracteriza falta simples de omissão de rendimentos, porém, não caracteriza evidente intuito de fraude, que justifique a imposição da multa qualificada de 150%, prevista no § 1º do artigo 44, da Lei nº. 9.430, de 1996, pelas razões abaixo expostas.

Da análise, dos autos do processo, é cristalino a conclusão de que a multa qualificada foi aplicada em decorrência de que a autoridade fiscal entendeu que estaria caracterizado o evidente intuito de fraude, já que o contribuinte teria se utilizado de meios escusos para deixar de declarar rendimentos tributáveis auferidos (deixar de declarar rendimentos auferidos). Ou seja, entendeu a autoridade lançadora que o contribuinte prestou informações ao fisco, em sua Declaração de Ajuste Anual e em resposta à intimação, divergente de dados levantados pela fiscalização com intuito de reduzir o seu imposto de renda.

Ora, com a devida vênia, o máximo que poderia ter acontecido é a autoridade lançadora desconsiderar os dados e provas apresentadas (matéria de prova) e constituir o lançamento do crédito tributário respectivo a título de omissão de rendimentos, o que a meu ver caracteriza irregularidade simples penalizada pela aplicação da multa de lançamento de ofício normal de 75%, já que a irregularidade apontada jamais seria motivo para qualificação da multa, já que ausente conduta material bastante para a sua caracterização.

Verifica-se, que os elementos de prova que serviram para subsidiar o procedimento fiscal em curso, foram obtidos pela fiscalização através da intimação do próprio contribuinte e que o contribuinte, por sua vez, não logrou, a princípio, êxito em fornecer contra provas demonstrando a efetividade da ocorrência alegada de que estes valores já existiam não eram passíveis de tributação pelo imposto de renda. Ou seja, o suplicante não conseguiu provar que os valores reais distribuídos a título de lucros eram de fato isentos de tributação na pessoa física e cumpriam as determinações legais vigentes a época do fato ocorrido, razão pela qual a

autoridade fiscal, por dever de ofício, teve que desconsiderar as alegações apresentadas e adicionar os valores questionados a base de cálculo tributável nos anos-calendários respectivos.

Ora, a multa de lançamento de ofício qualificada, decorrente do art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996, aplicada, muitas vezes, de forma generalizada pelas autoridades lançadoras, deve obedecer toda cautela possível e ser aplicada, tão somente, nos casos em que ficar nitidamente caracterizado o evidente intuito de fraude, conforme farta Jurisprudência emanada do então Egrégio Primeiro Conselho de Contribuintes atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, bem como da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Sem dúvida, que se trata de questão delicada, pois para que a multa de lançamento de ofício se transforme de 75% em 150% é imprescindível que se configure o evidente intuito de fraude. Este mandamento se encontra no inciso II do artigo 957 do Regulamento do Imposto de Renda, de 1999. Ou seja, para que ocorra a incidência da hipótese prevista no dispositivo legal referendado, é necessário que esteja perfeitamente caracterizado o evidente intuito de fraude. Para tanto, se faz necessário sempre ter em mente o princípio de direito de que a “fraude não se presume”, devem existir, sempre, dentro do processo, provas sobre o evidente intuito de fraude.

Como se vê o art. 957, II, do Regulamento do Imposto de Renda, de 1999, que representa a matriz da multa qualificada, reporta-se aos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, que prevêm o intuito de se reduzir, impedir ou retardar, total ou parcialmente, o pagamento de uma obrigação tributária, ou simplesmente, ocultá-la.

Com a devida vênia dos que pensam em contrário, a simples omissão de receitas ou de rendimentos; a simples declaração inexata de despesas, receitas ou rendimentos; a classificação indevida de receitas / rendimentos na Declaração de Ajuste Anual, a falta de comprovação da efetividade de uma transação comercial e/ou de um ato, a inclusão e/ou falta de inclusão de algum valor, bem ou direito na Declaração de Bens ou Direitos, não tem, a princípio, a característica essencial de evidente intuito de fraude.

Da mesma forma, a prestação de informações ao fisco, em resposta à intimação emitida divergente de dados levantados pela fiscalização, bem como a falta de inclusão na Declaração de Ajuste Anual de valores de rendimentos auferidos, não evidencia, por si só, o evidente intuito de fraude, que justifique a imposição da multa qualificada de 150%, prevista no § 1º do artigo 44, da Lei nº. 9.430, de 1996.

Além do mais, o lançamento foi realizado tendo em vista a distribuição de lucros isentos a maior do que a previsão legal, o que, até prova em contrário, permite ao fisco a cobrança do imposto de renda na pessoa física sobre a parte excedente, porém, por si só, é insuficiente para amparar a aplicação de multa qualificada. No mesmo sentido, estaria a prestação de informações contrárias das que a fiscalização teria levantado, com o objetivo de reduzir a base de cálculo tributável (matéria de prova), motivo que poderia no máximo ser um indicativo de que sobre tais valores (lucros distribuídos) deveria ser constituído o lançamento e cobrado o crédito tributário respectivo, mas jamais será indicativo de evidente intuito de fraude.

Com efeito, a qualificação da multa, nestes casos, importaria em equiparar uma infração fiscal de omissão de rendimentos, detectável pela fiscalização através da confrontação e análise das Declarações de Ajuste Anual e a escrita contábil da empresa (fonte pagadora dos lucros distribuídos), às infrações mais graves, em que seu responsável surrupia dados necessários ao conhecimento da fraude. A qualificação da multa, nestes casos, importaria em equiparar uma prática identificada de omissão de rendimentos, aos fatos

delituosos mais ofensivos à ordem legal, nos quais o agente sabe estar praticando o delito e o deseja, a exemplo: da adulteração de comprovantes, da nota fiscal inidônea, movimentação de conta bancária em nome fictício, movimentação bancária em nome de terceiro (“laranja”), movimentação bancária em nome de pessoas já falecidas, da falsificação documental, do documento a título gracioso, da falsidade ideológica, da nota fiscal calçada, das notas fiscais de empresas inexistentes (notas frias), das notas fiscais paralelas, do subfaturamento na exportação (evasão de divisas), do superfaturamento na importação (evasão de divisas), etc.

Ora, no caso presente o contribuinte apenas informou que tinha dificuldades para justificar os depósitos bancários questionados e que estes valores poderiam, em tese, ser justificados pelos lucros distribuídos pela empresa da qual o contribuinte é sócio, porém, em muitos casos não identificou os valores recebidos via conta corrente bancária, dizendo apenas que parte deles foram depositados em suas contas correntes bancárias e parte foi recebido em moeda corrente.

O fato de alguém, pessoa jurídica, não registrar as vendas, no total das notas fiscais na escrituração, pode ser considerado, de plano, com evidente intuito de fraudar ou sonegar o imposto de renda? Obviamente que não. O fato de uma pessoa física receber um rendimento e simplesmente não declará-lo é considerado com evidente intuito de fraudar ou sonegar? Claro que não.

Ora, se nestas circunstâncias, ou seja, a simples não declaração não se pode considerar como evidente intuito de sonegar ou fraudar é evidente que no caso em discussão é semelhante, já que a princípio, a autoridade lançadora tem o dever legal de cobrar o imposto sobre a omissão de rendimentos, já que o contribuinte esta pagando imposto a menor, ou seja, deixou de declarar rendimentos auferidos e não trouxe provas para ilidir a acusação ou as provas apresentadas não convencem a autoridade lançadora. Este fato não tem o condão de descaracterizar o fato ocorrido, qual seja, a de simples omissão de rendimentos.

Por que não se pode reconhecer na simples omissão de rendimentos / receitas, a exemplo de omissão no registro de compras, omissão no registro de vendas, passivo fictício, passivo não comprovado, saldo credor de caixa, suprimento de numerário não comprovado, acréscimo patrimonial a descoberto ou créditos bancários cuja origem não foi comprovada tratar-se de rendimentos / receitas já tributadas ou não tributáveis, embora clara a sua tributação, a imposição de multa qualificada? Por uma resposta muito simples. É porque existe a presunção de omissão de rendimentos, por isso, é evidente a tributação, mas não existe a prova da evidente intenção de sonegar ou fraudar. O motivo da falta de tributação é diverso. Pode ter sido, omissão proposital, equívoco, lapso, negligência, desorganização, etc.

Se a premissa do fisco fosse verdadeira, ou seja, que a simples omissão de receitas ou de rendimentos; a simples declaração inexata de receitas ou rendimentos; a classificação indevida de receitas / rendimentos na Declaração de Ajuste Anual; a falta de inclusão de algum valor / bem / direito na Declaração de Bens ou Direitos, a inclusão indevida de algum valor / bem / direito na Declaração de Bens ou Direitos, a simples glosa de despesas por falta de comprovação ou a falta de declaração de algum rendimento recebido, através de crédito em conta bancária, pelo contribuinte, daria por si só, margem para a aplicação da multa qualificada, não haveria a hipótese de aplicação da multa de ofício normal, ou seja, deveria ser aplicada a multa qualificada em todas as infrações tributárias, a exemplo de: passivo fictício, saldo credor de caixa, declaração inexata, falta de contabilização de receitas, omissão de

rendimentos relativo ganho de capital, depósitos bancários não justificados, acréscimo patrimonial a descoberto, rendimento recebido e não declarado e glosa de despesas, etc.

Já ficou decidido por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais que a multa qualificada somente será passível de aplicação quando se revelar o evidente intuito de fraudar o fisco, devendo ainda, neste caso, ser minuciosamente justificada e comprovada nos autos, conforme se constata nos julgados abaixo:

Acórdão n.º 104-18.698, de 17 de abril de 2002:

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO QUALIFICADA – EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO DA MULTA - Justifica-se a exigência da multa qualificada prevista no artigo 4º, inciso II, da Lei nº 8.218, de 1991, reduzida na forma prevista no art. 44, II, da Lei nº 9.430, de 1996, pois o contribuinte, foi devidamente intimado a declarar se possuía conta bancária no exterior, em diversas ocasiões, faltou com a verdade, demonstrando intuito doloso no sentido de impedir, ou no mínimo retardar, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador decorrente da percepção dos valores recebidos e que transitaram nesta conta bancária não declarada.

Acórdão n.º 104-18.640, de 19 de março de 2002:

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO QUALIFICADA - FRAUDE - JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO DA MULTA - Qualquer circunstância que autorize a exasperação da multa de lançamento de ofício de 75%, prevista como regra geral, deverá ser minuciosamente justificada e comprovada nos autos. Além disso, para que a multa de 150% seja aplicada, exige-se que o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º. 4.502, de 1964. A falta de inclusão, como rendimentos tributáveis, na Declaração de Imposto de Renda, de valores que transitaram a crédito em conta corrente bancária pertencente ao contribuinte, caracteriza falta simples de omissão de rendimentos, porém, não caracteriza evidente intuito de fraude, nos termos do art. 992, inciso II, do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 1.041, de 1994.

Acórdão n.º. 104-19.055, de 05 de novembro de 2002:

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO QUALIFICADA - JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO DA MULTA – EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - Qualquer circunstância que autorize a exasperação da multa de lançamento de ofício de 75%, prevista como regra geral, deverá ser minuciosamente justificada e comprovada nos autos. Além disso, para que a multa de 150% seja aplicada, exige-se que o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º. 4.502, de 1964. A falta de esclarecimentos, bem como o vulto dos valores omitido pelo contribuinte, apurados através de fluxo financeiro, caracteriza falta simples de presunção de omissão de rendimentos, porém, não caracteriza evidente intuito de fraude, nos termos do art. 992, inciso II do

Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 1.041, de 1994.

Acórdão n.º. 102-45-584, de 09 de julho de 2002:

MULTA AGRAVADA – INFRAÇÃO QUALIFICADA – APLICABILIDADE – A constatação nos autos de que o sujeito passivo da obrigação tributária utilizou-se de documentação inidônea a fim de promover pagamentos a beneficiários não identificados, e considerando que estes pagamentos não transitaram pelas contas de resultado econômico da empresa, vez que, seus valores foram levados e registrados em contrapartida com contas do Ativo Permanente, não caracteriza o tipo penal previsto nos arts. 71 a 73 da lei nº 4.503/64, sendo inaplicável à espécie a multa qualificada de que trata o artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430 de 27 de dezembro de 1996

Acórdão n.º. 101-93.919, de 22 de agosto de 2002:

MULTA AGRAVADA – CUSTOS FICTÍCIOS – EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE – Restando comprovado que a pessoa jurídica utilizou-se de meios inidôneos para majorar seus custos, do que resultou indevida redução do lucro sujeito à tributação, aplicável é a penalidade exasperada por caracterizado o evidente intuito de fraude.

Acórdão n.º. 104-19.454, de 13 de agosto de 2003:

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO QUALIFICADA - JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO DA MULTA – EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - Qualquer circunstância que autorize a exasperação da multa de lançamento de ofício de 75%, prevista como regra geral, deverá ser minuciosamente justificada e comprovada nos autos. Além disso, para que a multa de 150% seja aplicada, exige-se que o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º. 4.502, de 1964. A dedução indevida de despesa médica/instrução, rendimento recebido de pessoa jurídica não declarados, bem como a falta de inclusão na Declaração de Ajuste Anual, como rendimentos, os valores que transitaram a crédito (depósitos) em conta corrente pertencente ao contribuinte, cuja origem não comprove caracteriza, a princípio, falta simples de redução indevida de imposto de renda e omissão de rendimentos, porém, não caracteriza evidente intuito de fraude, nos termos do art. 992, inciso II do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 1.041, de 1994, já que a fiscalização não demonstrou, nos autos, que a ação do contribuinte teve o propósito deliberado de impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, utilizando-se de recursos que caracterizam evidente intuito de fraude.

Acórdão n.º. 104-19.534, de 10 de setembro de 2003:

DOCUMENTOS FISCAIS INIDÔNEOS - MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO QUALIFICADA – LANÇAMENTO POR DECORRÊNCIA – SOCIEDADES CIVIS DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS - No lançamento por decorrência, cabe aos sócios da autuada demonstrar que os custos e/ou despesas foram efetivamente suportadas pela sociedade civil, mediante prova de recebimento dos bens a que as referidas notas fiscais aludem. À utilização de documentos ideologicamente falsos - " notas fiscais frias "-, para comprovar custos e/ou despesas, constitui evidente intuito de fraude e justifica a aplicação da multa qualificada de 150%, conforme previsto no art. 728, inc. III, do RIR/80, aprovado pelo Decreto n.º 85.450, de 1980.

Acórdão n.º.104-19.386, de 11 de junho de 2003:

MOVIMENTAÇÃO DE CONTAS BANCÁRIAS EM NOME DE TERCEIROS E/OU EM NOME FICTÍCIOS – COMPENSAÇÃO DE IMPOSTO DE RENDA NA FONTE DE EMPRESA DESATIVADA - MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO QUALIFICADA – EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO DA MULTA – Cabível a exigência da multa qualificada prevista no artigo 4º, inciso II, da Lei n.º 8.218, de 1991, reduzida na forma prevista no art. 44, II, da Lei n.º 9.430, de 1996, quando o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 1964. A movimentação de contas bancárias em nome de terceiros e/ou em nome fictício, devidamente, comprovado pela autoridade lançadora, circunstância agravada pelo fato de não terem sido declarados na Declaração de Ajuste Anual, como rendimentos tributáveis, os valores que transitaram a crédito nestas contas corrente cuja origem não comprove, somado ao fato de não terem sido declaradas na Declaração de Bens e Direitos, bem como compensação na Declaração de Ajuste Anual de imposto de renda na fonte como retido fosse por empresa desativada e com inscrição bloqueada no fisco estadual, caracterizam evidente intuito de fraude nos termos do art. 992, inciso II, do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto n.º 1.041, de 1994 e autoriza a aplicação da multa qualificada.

Acórdão n.º. 106-12.858, de 23 de agosto de 2002:

MULTA DE OFÍCIO – DECLARAÇÃO INEXATA – A ausência de comprovação da veracidade dos dados consignados nas declarações de rendimentos entregues, espontaneamente ou depois de iniciado o procedimento de ofício, implica em considerá-las inexatas e, nos termos da legislação tributária vigente, autoriza a aplicação da multa de setenta e cinco por cento nos casos de falta de declaração ou declaração inexata, calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo.

Acórdão n.º. 101-93.251, de 08 de novembro de 2000:

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO. AGRAVAMENTO. Comprovado o evidente intuito de fraude, a penalidade aplicável é aquela prevista no artigo 44, II, da Lei n.º 9.430, de 1996.

É um princípio geral de direito, universalmente conhecido, de que as multas e os agravamentos de penas pecuniárias ou pessoais, devem estar lisamente comprovadas. Trata-se de aplicar uma sanção e, neste caso, o direito faz com cautela, para evitar abusos e arbitrariedades. O evidente intuito de fraude não pode ser presumido.

Como também é pacífico, que a circunstância do contribuinte quando omitir em documento, público ou particular, declaração que nele deveria constar, ou nele inserir ou fazer inserir declaração falsa ou diversa da que deveria ser escrita, com o fim de prejudicar a verdade sobre o fato juridicamente relevante, constitui hipótese de falsidade ideológica.

Para um melhor deslinde da questão, impõe-se invocar o conceito de fraude fiscal, que se encontra na lei. Em primeiro lugar, recorde-se o que determina o Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 1999, nestes termos:

Art. 957 – Serão aplicadas as seguintes multas sobre a totalidade ou diferença do imposto devido, nos casos de lançamento de ofício (Lei nº 8.218/91, art. 4º)

(...)

II – de trezentos por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.”

A Lei nº 4.502, de 1964, estabelece o seguinte:

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, na sua natureza ou circunstâncias materiais;

II – das condições pessoais do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal, na sua natureza ou circunstância materiais.

Art. 72 - Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação 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.

O art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, estabelece o seguinte:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho 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 15 de junho de 2007)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Incluída pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Incluída pela Lei nº 11.488, de 15 de junho 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 15 de junho de 2007)*

*§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do **caput** e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)*

I - prestar esclarecimentos; (Renumerado da alínea “a” pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991; (Renumerado da alínea “b” com nova redação pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei. (Renumerado da alínea “c” com nova redação pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

§3º Aplicam-se às multas de que trata este artigo as reduções previstas no art. 6º da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, e no art. 60 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991.

§ 4º As disposições deste artigo aplicam-se, inclusive, aos contribuintes que derem causa a ressarcimento indevido de tributo ou contribuição decorrente de qualquer incentivo ou benefício fiscal.

*§ 5º Aplica-se também, no caso de que seja comprovadamente constatado dolo ou má-fé do contribuinte, a multa de que trata o inciso I do **caput** sobre: (Incluído pela Lei nº 12.249, de 11 de junho de 2010) (Vide Lei nº 12.249/2010, art. 139, inc I, d)*

I - a parcela do imposto a restituir informado pelo contribuinte pessoa física, na Declaração de Ajuste Anual, que deixar de ser restituída por infração à legislação tributária; e (Incluído pela Lei nº 12.249, de 11 de junho de 2010) (Vide Lei nº 12.249/2010, art. 139, inc I, d).

Como se vê, a fraude se caracteriza em razão de uma ação ou omissão, de uma simulação ou ocultação, e pressupõe sempre a intenção de causar dano à Fazenda Pública, num propósito deliberado de se subtrair no todo ou em parte a uma obrigação tributária. Nesses casos, deve sempre estar caracterizada a presença do dolo, um comportamento intencional, específico, de causar dano à fazenda pública, onde se utilizando subterfúgios se esconde à ocorrência do fato gerador ou retardam o seu conhecimento por parte da autoridade fazendária.

Nos casos de realização das hipóteses de fato de conluio, fraude e sonegação, uma vez comprovadas estas e por decorrência da natureza característica desses tipos, o legislador tributário entendeu presente o “intuito de fraude”.

Em outras palavras, a fraude é um artifício malicioso que a pessoa emprega com a intenção de burlar, enganar outra pessoa ou lesar os cofres públicos, na obtenção de benefícios ou vantagens que não lhe são devidos.

A falsidade ideológica consiste na omissão, em documento público ou particular, de declaração que dele deveria constar, ou nele inserir ou fazer inserir declaração falsa ou diversa da que deveria ser escrita, com o fim de criar obrigação ou alterar a verdade sobre fato juridicamente relevante.

Juridicamente, entende-se por má-fé todo o ato praticado com o conhecimento da maldade ou do mal que nele se contém. É a certeza do engano, do vício, da fraude.

O dolo implica conteúdo criminoso, ou seja, a intenção criminosa de fazer o mal, de prejudicar, de obter o fim por meios escusos. Para caracterizar dolo, o ato deve conter quatro requisitos essenciais: (a) o ânimo de prejudicar ou fraudar; (b) que a manobra ou artifício tenha sido a causa da feitura do ato ou do consentimento da parte prejudicada (c) uma relação de causa e efeito entre o artifício empregado e o benefício por ele conseguido; e (d) a participação intencional de uma das partes no dolo.

Como se vê, exige-se, portanto, que haja o propósito deliberado de modificar a característica essencial do fato gerador do imposto, quer pela alteração do valor da matéria tributável, quer pela exclusão ou modificação das características essenciais do fato gerador, com a finalidade de se reduzir o imposto devido ou evitar ou diferir seu pagamento. Inaplicável nos casos de presunção simples de omissão de rendimentos / receitas ou mesmo quando se tratar de omissão de rendimentos / receitas de fato.

No caso de realização da hipótese de fraude, o legislador tributário entendeu presente, *ipso facto*, o “intuito de fraude”. E nem poderia ser diferente, já que por mais abrangente que seja a descrição da hipótese de incidência das figuras tipicamente penais, o elemento de culpabilidade, dolo, sendo-lhes inerente, desautoriza a consideração automática do intuito de fraudar.

O intuito de fraudar referido não é todo e qualquer intuito, tão somente por ser intuito, e mesmo intuito de fraudar, mas há que ser intuito de fraudar que seja evidente.

O ordenamento jurídico positivo dotou o direito tributário das regras necessárias à avaliação dos fatos envolvidos, peculiaridades, circunstâncias essenciais, autoria e graduação das penas, impescindindo o intérprete, julgador e aplicador da lei, do concurso e/ou dependência do que ficar ou tiver que ser decidido em outra esfera.

Do que veio até então exposto necessário se faz ressaltar, como aspecto distintivo fundamental, em primeiro plano o conceito de evidente, como qualificativo do “intuito de fraudar”, para justificar a aplicação da multa de lançamento de ofício qualificada. Até porque, faltando qualquer deles, não se realiza na prática, a hipótese de incidência de que se trata.

Segundo o Dicionário Aurélio da Língua Portuguesa, tem-se que:

EVIDENTE. <Do lat. Evidente> Adj. – Que não oferece dúvida; que se compreende prontamente, dispensando demonstração; claro, manifesto, patente.

EVIDENCIAR – V.t.d 1. Tornar evidente; mostrar com clareza; Conseguiu com poucas palavras evidenciar o seu ponto de vista. P. 2. Aparecer com evidência; mostrar-se, patentear-se.

De Plácido e Silva, no seu Vocabulário Jurídico, trazendo esse conceito mais para o âmbito do direito, esclarece:

EVIDENTE. Do latim evidens, claro, patente, é vocábulo que designa, na terminologia jurídica, tudo que está demonstrado, que está provado, ou o que é convincente, pelo que se entende digno de crédito ou merecedor de fé.

Exige-se, portanto, que haja o propósito deliberado de modificar a característica do fato gerador do imposto, quer pela alteração do valor da matéria tributável, quer pela exclusão ou modificação das características essenciais do fato gerador, com a finalidade de se reduzir o imposto devido ou evitar ou diferir seu pagamento.

Quando a lei se reporta à evidente intuito de fraude é óbvio que a palavra intuito não está em lugar de pensamento, pois ninguém conseguirá penetrar no pensamento de seu semelhante. A palavra intuito, pelo contrário, supõe a intenção manifestada exteriormente, já que pelas ações se pode chegar ao pensamento de alguém. Há certas ações que, por si só, já denotam ter o seu autor pretendido proceder, desta ou daquela forma, para alcançar, tal ou qual, finalidade. Intuito é, pois, sinônimo de intenção, isto é, aquilo que se deseja, aquilo que se tem em vista ao agir.

O evidente intuito de fraude floresce nos casos típicos de adulteração de comprovantes, adulteração de notas fiscais, conta bancária em nome fictício, falsidade ideológica, notas calçadas, notas frias, notas paralelas, etc., conforme se observa na jurisprudência abaixo:

Acórdão n.º 104-19.621, de 04 de novembro de 2003:

COMPROVAÇÃO DE PAGAMENTOS ATRAVÉS DA EMISSÃO DE RECIBOS RELATIVO A OBRIGAÇÕES JÁ CUMPRIDAS EM ANOS ANTERIORES - MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO QUALIFICADA – CARACTERIZAÇÃO DE EVIDENTE

INTUITO DE FRAUDE - JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO DA MULTA – Cabível a exigência da multa qualificada prevista no artigo 4º, inciso II, da Lei nº 8.218, de 1991, reduzida na forma prevista no art. 44, II, da Lei nº 9.430, de 1996, quando o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964. Caracteriza evidente intuito de fraude, nos termos do artigo 992, inciso II, do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 1.041, de 1994, autorizando a aplicação da multa qualificada, a prática reiterada de omitir na escrituração contábil o real destinatário e/ou causa dos pagamentos efetuados, como forma de ocultar a ocorrência do fato gerador e subtrair-se à obrigação de comprovar o recolhimento do imposto de renda na fonte na efetivação dos pagamentos realizados. Sendo que para justificar tais pagamentos o contribuinte apresentou recibos relativos à operação de compra de imóveis, cuja obrigação já fora cumprida em anos anteriores pelos verdadeiros obrigados.

Acórdão nº. 103-12.178, de 17 de março de 1993:

CONTA BANCÁRIA FICTÍCIA – Apurado que os valores ingressados na empresa sem a devida contabilização foram depositados em conta bancária fictícia aberta em nome de pessoa física não encontrada e com movimentação pelas representantes da pessoa jurídica, está caracterizada a omissão de receita, incidindo sobre o imposto apurado a multa majorada de 150% de que trata o art. 728, III, do RIR/80.

Acórdão nº. 101-92.613, de 16 de fevereiro de 2000:

DOCUMENTOS EMITIDOS POR EMPRESAS INEXISTENTES OU BAIXADAS – Os valores apropriados como custos ou despesas, calcados em documentos fiscais emitidos por empresas inexistentes, baixadas, sem prova efetiva de seu pagamento, do ingresso das mercadorias no estabelecimento da adquirente ou seu emprego em obras, estão sujeitos à glosa, sendo legítima a aplicação da penalidade agravada quando restar provado o evidente intuito de fraude.

Acórdão nº. 104-14.960, de 17 de junho de 1998:

DOCUMENTOS FISCAIS A TÍTULO GRACIOSO – Cabe à autuada demonstrar que os custos/despesas foram efetivamente suportados, mediante prova de recebimento dos bens e/ou serviços a que as referidas notas fiscais aludem. A utilização de documentos fornecidos a título gracioso, ideologicamente falsos, eis que os serviços não foram prestados, para comprovar custos/despesas, constitui fraude e justifica a aplicação de multa qualificada de 150%, prevista no artigo 728, III, do RIR/80.

Acórdão nº. 103-07.115, de 1985:

NOTAS CALÇADAS – FALSIDADE MATERIAL OU IDEOLÓGICA – A nota fiscal calçada é um dos mais gritantes

casos de falsidade documental, denunciando, por si só, o objetivo de eliminar ou reduzir o montante do imposto devido. Aplicável a multa prevista neste dispositivo.

Acórdão n.º. 104-17.256, de 12 de julho de 2000:

MULTA AGRAVADA – CONTA FRIA – O uso da chamada “conta fria”, com o propósito de ocultar operações tributáveis, caracteriza o conceito de evidente intuito de fraude e justifica a penalidade exacerbada.

É de se ressaltar, que não basta que atividade seja ilícita para se aplicar à multa qualificada, deve haver o evidente intuito de fraude, já que a tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.

Assim, entendo que, no caso dos autos, não se percebe, por parte do contribuinte, a prática de ato doloso para a configuração do ilícito fiscal. A informação de que o contribuinte tenha recebido dividendos nos anos de 2003, 2004 e 2005 em valores superiores aos que foram informados em suas declarações de ajuste anual como rendimentos isentos e não tributáveis, sendo que o contribuinte tinha pleno conhecimento de como se calculava o valor dos lucros que uma empresa pode distribuir a seus sócios isento de imposto de renda, bem como sabendo dos valores que poderia distribuir com isenção, informou-os em sua declaração de ajuste e deliberadamente omitiu a diferença, para mim caracteriza motivo de lançamento de multa simples sem qualificação.

Para concluir é de se reforçar, mais uma vez, que a simples glosa de despesas ou a simples omissão de rendimentos não dá causa para a qualificação da multa. A infração a dispositivo de lei, mesmo que resulte diminuição de pagamento de tributo, não autoriza presumir intuito de fraude. A inobservância da legislação tributária tem que estar acompanhada de prova que o sujeito empenhou-se em induzir a autoridade administrativa em erro quer por forjar documentos quer por ter feito parte em conluio, para que fique caracterizada a conduta fraudulenta.

Desta forma, só posso concluir pela inaplicabilidade da multa de lançamento de ofício qualificada, devendo a mesma ser reduzida para aplicação de multa de ofício normal de 75%.

Quanto aos depósitos bancários, é de se dizer que o suplicante solicita o provimento ao seu recurso, alegando, em síntese, que os depósitos foram realizados pela pessoa jurídica da qual é sócia (Vargas & Vargase) em razão da distribuição de lucros. Entende, ainda, que o lançamento não tem sustentação legal por ter sido realizado exclusivamente sobre depósitos bancários e não restou comprovado os sinais exteriores de riqueza.

Ao contrário do pretendido pela defesa, o legislador federal pela redação do inciso XXI, do artigo 88, da Lei nº 9.430, de 1996, excluiu expressamente da ordem jurídica o § 5º do artigo 6º, da Lei nº 8.021, de 1990, até porque o artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, não deu nova redação ao referido parágrafo, bem como soterrou de vez o malfadado artigo 9º do Decreto-lei nº 2.471, de 1988. Desta forma, a partir dos fatos geradores de 01/01/97, quando se tratar de lançamentos tendo por base valores constantes em extratos bancários, não há como se falar em Lei nº 8.021, de 1990, ou Decreto-lei nº 2.471, de 1988, já que os mesmos não produzem mais seus efeitos legais.

É notório, que no passado os lançamentos de crédito tributário baseado exclusivamente em cheques emitidos, depósitos bancários e/ou de extratos bancários, sempre tiveram sérias restrições, seja na esfera administrativa, seja no judiciário. Para por um fim nestas discussões o legislador introduziu o artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, caracterizando como omissão de rendimentos os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantido junto à instituição financeira, em relação as quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações, estipulando limites de valores para a sua aplicação, ou seja, estipulou que não devem ser considerados créditos de valor individual igual ou inferior a doze mil reais, desde que o seu somatório, dentro do ano calendário, não ultrapasse o valor de oitenta mil reais.

Apesar das restrições, no passado, com relação aos lançamentos de crédito tributário baseado exclusivamente em depósitos bancários (extratos bancários), como já exposto no item inicial deste voto, não posso deixar de concordar com a decisão singular, que a partir do ano de 1997, com o advento da Lei n. 9.430, de 1996, existe o permissivo legal para tributação de depósitos bancários não justificados como se “omissão de rendimentos” fossem. Como se vê, a lei instituiu uma presunção legal de omissão de rendimentos.

É conclusivo que no nosso sistema tributário tem o princípio da legalidade como elemento fundamental para que flore o fato gerador de uma obrigação tributária. Ou seja, ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei.

Seria por demais mencionar, que a Lei Complementar não pode ser conflitada ou contraditada por legislação ordinária. E que, ante o princípio da reserva legal (CTN, art. 97), e o pressuposto da estrita legalidade, insito em qualquer processo de determinação e exigência de crédito tributário em favor da Fazenda Nacional, insustentável o procedimento administrativo que, ao arrepio do objetivo, finalidade e alcance de dispositivo legal, imponha ou venha impor exação.

Assim, o fornecimento e manutenção da segurança jurídica pelo Estado de Direito no campo dos tributos assume posição fundamental, razão pela qual o princípio da Legalidade se configura como uma reserva absoluta de lei, de modo que para efeitos de criação ou majoração de tributo é indispensável que a lei tributária exista e encerre todos os elementos da obrigação tributária.

À Administração Tributária está reservado pela lei o direito de questionar a matéria, mediante processo regular, mas sem sobra de dúvida deve se atrelar à lei existente.

Com efeito, a convergência do fato imponível à hipótese de incidência descrita em lei deve ser analisada à luz dos princípios da legalidade e da tipicidade cerrada, que demandam interpretação estrita. Da combinação de ambos os princípios, resulta que os fatos erigidos, em tese, como suporte de obrigações tributárias, somente, se irradiam sobre as situações concretas ocorridas no universo dos fenômenos, quando vierem descritos em lei e corresponderem estritamente a esta descrição.

Como a obrigação tributária é uma obrigação ex lege, e como não há lugar para atividade discricionária ou arbitrária da administração que está vinculada à lei, deve-se sempre procurar a verdade real à cerca da imputação, desde que a obrigação tributária esteja prevista em lei. Não basta a probabilidade da existência de um fato para dizer-se haver ou não haver obrigação tributária.

Neste aspecto, apesar das intermináveis discussões, não pode prosperar, na íntegra, os argumentos do recorrente, já que, a princípio, o ônus da prova em contrário é da defesa, sendo a legislação de regência cristalina, conforme o transcrito abaixo:

Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996:

Art. 42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimentos os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto à instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

§ 1º O valor das receitas ou rendimentos omitido será considerado auferido ou recebido no mês do crédito efetuado pela instituição financeira.

§ 2º Os valores cuja origem houver sido comprovada, que não houverem sido computados na base de cálculo dos impostos e contribuições a que estiverem sujeitos, submeter-se-ão às normas de tributação específicas, previstas na legislação vigente à época em que auferidos ou recebidos.

§ 3º Para efeito de determinação da receita omitida, os créditos serão analisados individualizadamente, observado que não serão considerados:

I – os decorrentes de transferências de outras contas da própria pessoa física ou jurídica;

II – no caso de pessoa física, sem prejuízo do disposto no inciso anterior, os de valor individual igual ou inferior a R\$ 1.000,00 (mil reais), desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R\$ 12.000,00 (doze mil reais).

§ 4º Tratando-se de pessoa física, os rendimentos omitidos serão tributados no mês em que considerados recebidos, com base na tabela progressiva vigente à época em que tenha sido efetuado o crédito pela instituição financeira.

Lei n.º 9.481, de 13 de agosto de 1997:

Art. 4º Os valores a que se refere o inciso II do § 3º do art. 42 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passam a ser R\$ 12.000,00 (doze mil reais) e R\$ 80.000,00 (oitenta mil reais), respectivamente.

Lei n.º 10.637, de 30 de dezembro de 2002:

Art. 58. O art. 42 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar acrescido dos seguintes §§ 5º e 6º:

Art. 42.

(...)

§ 5º Quando provado que os valores creditados na conta de depósito ou de investimento pertencem à terceiro, evidenciando

interposição de pessoa, a determinação dos rendimentos ou receitas será efetuada em relação ao terceiro, na condição de efetivo titular da conta de depósito ou de investimento.

§ 6º Na hipótese de contas de depósito ou de investimento mantidas em conjunto, cuja declaração de rendimentos ou de informações dos titulares tenham sido apresentadas em separado, e não havendo comprovação da origem dos recursos nos termos deste artigo, o valor dos rendimentos ou receitas será imputado a cada titular mediante divisão entre o total dos rendimentos ou receitas pela quantidade de titular.

Instrução Normativa SRF nº 246, 20 de novembro de 2002:

Dispõe sobre a tributação dos valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida em instituição financeira em relação aos quais o contribuinte pessoa física, regularmente intimado, não comprove a origem dos recursos.

Art. 1º Considera-se omissão de rendimentos os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida em instituição financeira, cuja origem dos recursos o contribuinte, regularmente intimado, não comprove mediante documentação hábil e idônea.

§ 1º Quando comprovado que os valores creditados em conta de depósito ou de investimento pertencem à terceiro, evidenciando interposição de pessoa, a determinação dos rendimentos é efetuada em relação ao terceiro, na condição de efetivo titular da conta de depósito ou de investimento.

§ 2º Caracterizada a omissão de rendimentos decorrente de créditos em conta de depósito ou de investimento mantidas em conjunto, cuja declaração de rendimentos dos titulares tenha sido apresentada em separado, o valor dos rendimentos é imputado a cada titular mediante divisão do total dos rendimentos pela quantidade de titulares.

Art. 2º Os rendimentos omitidos serão considerados recebidos no mês em que for efetuado o crédito pela instituição financeira.

Art. 3º Para efeito de determinação dos rendimentos omitidos, os créditos serão analisados individualizadamente.

§ 1º Para efeito de determinação do valor dos rendimentos omitidos, não será considerado o crédito de valor individual igual ou inferior a R\$ 12.000,00 (doze mil reais), desde que o somatório desses créditos não ultrapasse o valor de R\$ 80.000,00 (oitenta mil reais), dentro do ano-calendário.

§ 2º Os créditos decorrentes de transferência entre contas de mesmo titular não serão considerados para efeito de determinação dos rendimentos omitidos.

Da interpretação dos dispositivos legais acima transcritos podemos afirmar, que para a determinação da omissão de rendimentos na pessoa física, a fiscalização deverá

proceder a uma análise preliminar dos valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto à instituição financeira, onde devem ser observados os seguintes critérios/formalidades:

I – não serão considerados os créditos em conta de depósito ou investimento decorrentes de transferências de outras contas de titularidade da própria pessoa física sob fiscalização;

II – os créditos serão analisados individualizadamente, ou seja, a análise dos créditos deverá ser procedida de forma individual (um por um);

III – nesta análise não serão considerados os créditos de valor igual ou inferior a doze mil reais, desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de oitenta mil reais (com a exclusão das transferências entre contas do mesmo titular);

IV – todos os créditos de valor superior a doze mil reais integrarão a análise individual, exceto os decorrentes de transferências de outras contas da própria pessoa física fiscalizada;

V – no caso de contas em conjunto cuja declaração de rendimentos tenham sido apresentadas em separado, os lançamentos de constituição de créditos tributários efetuados a partir da entrada em vigor da Lei nº 10.637, de 2002, ou seja, a partir 31/12/02, deverão obedecer ao critério de divisão do total da omissão de rendimentos apurada pela quantidade de titulares, sendo que todos os titulares deverão ser intimados para prestarem esclarecimentos;

VI – quando comprovado que os valores creditados em conta de depósito ou de investimento pertencem à terceiro evidenciando interposição de pessoa, a determinação dos rendimentos é efetuada em relação ao terceiro, na condição de efetivo titular da conta de depósito ou de investimento;

VII – os rendimentos omitidos, de origem não comprovada, serão apurados no mês em que forem recebidos e estarão sujeitos, com multa de ofício, na declaração de ajuste anual, conforme tabela progressiva vigente à época.

Pode-se concluir, ainda, que:

I - na pessoa jurídica os créditos serão analisados de forma individual, com exclusão apenas dos valores relativos a transferências entre as suas próprias contas bancárias, não sendo aplicável o limite individual de crédito igual ou inferior a doze mil reais e oitenta mil reais no ano-calendário;

II – caracteriza omissão de receita ou rendimento, desde que obedecidos os critérios acima relacionados, todos os valores creditados em conta de depósito ou de investimento, em relação aos quais a pessoa física ou jurídica, não comprove a origem dos recursos utilizados nessas operações, desde que regularmente intimada a prestar esclarecimentos e comprovações;

III – na pessoa física a única hipótese de anistia de valores é a existência de créditos não comprovados que individualmente não sejam superiores a doze mil reais, limitado ao somatório, dentro do ano-calendário, a oitenta mil reais;

IV – na hipótese de créditos que individualmente superem o limite de doze mil reais, sem a devida comprovação da origem, ou seja, sem a comprovação, mediante apresentação de documentação hábil e idônea que estes créditos (recursos) tem origem em

rendimentos já tributados, não tributáveis ou que estão sujeitos a normas específicas de tributação, cabe a constituição de crédito tributário como se omissão de rendimentos fossem, desde que regularmente intimado a prestar esclarecimentos e comprovações;

V – na hipótese de créditos não comprovados que individualmente não superem o limite de doze mil reais, entretanto, estes créditos superam, dentro do ano-calendário, o limite de oitenta mil reais, todos os créditos sem a devida comprovação da origem, ou seja, sem a comprovação, mediante apresentação de documentação hábil e idônea que estes créditos (recursos) tem origem em rendimentos já tributados, não tributáveis ou que estão sujeitos a normas específicas de tributação, cabe a constituição de crédito tributário como se omissão de rendimentos fossem, desde que regularmente intimado a prestar esclarecimentos e comprovações;

VI - os valores cuja origem houver sido comprovada, que não houverem sido computados na base de cálculo dos impostos e contribuições a que estiverem sujeitos, submeter-se-ão às normas de tributação específica previstas na legislação vigente à época em que auferidos ou recebidos;

VII - para efeito de determinação do valor dos rendimentos omitidos, não será considerado o crédito de valor individual igual ou inferior a R\$ 12.000,00, desde que o somatório desses créditos não comprovados não ultrapasse o valor de R\$ 80.000,00, dentro do ano-calendário.

Como se vê, nos dispositivos legais retromencionados, o legislador estabeleceu uma presunção legal de omissão de rendimentos. Não logrando o titular comprovar a origem dos créditos efetuados em sua conta bancária, tem-se a autorização legal para considerar ocorrido o fato gerador, ou seja, para presumir que os recursos depositados traduzem rendimentos do contribuinte. É evidente que nestes casos existe a inversão do ônus da prova, característica das presunções legais o contribuinte é quem deve demonstrar que o numerário creditado não é renda tributável.

É incontroverso, que é função do fisco, entre outras, comprovar o crédito dos valores em contas de depósito ou de investimento, examinar a correspondente declaração de rendimentos e intimar o titular da conta bancária a apresentar os documentos/informações/esclarecimentos, com vistas à verificação da ocorrência de omissão de rendimentos de que trata o artigo 42 da lei nº 9.430, de 1996. Contudo, a comprovação da origem dos recursos utilizados nessas operações é obrigação do contribuinte.

Não comprovada a origem dos recursos, tem a autoridade fiscal o poder/dever de considerar os valores depositados como rendimentos tributáveis e omitidos na declaração de ajuste anual, efetuando o lançamento do imposto correspondente. Nem poderia ser de outro modo, ante a vinculação legal decorrente do Princípio da Legalidade que rege a Administração Pública, cabendo ao agente, tão-somente, a inquestionável observância da legislação.

Por outro lado, também é verdadeiro, como visto anteriormente, que dos valores constantes dos extratos bancários do contribuinte, devem ser excluídos os valores dos depósitos decorrentes de transferências de outras contas da própria pessoa física, os referentes a proventos, resgates de aplicações financeiras, estornos, cheques devolvidos, empréstimos bancários etc., e ainda os depósitos de valor individual igual ou inferior a R\$ 12.000,00, desde que o somatório dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R\$ 80.000,00.

Por fim, após efetuar a conciliação bancária e constatada a possibilidade de tributação com base nos depósitos/créditos, em virtude de se verificar que o somatório anual dos depósitos realizados em todas as contas bancárias mantidas pelo contribuinte é superior a R\$ 80.000,00, ou que o contribuinte teve depósitos em valor superior a R\$ 12.000,00, deve o contribuinte ser intimado para comprovar a origem dos recursos utilizados nas operações.

Esta comprovação deverá ser feita com documentação hábil e idônea, devendo ser indicada a origem de cada depósito individualmente, não servindo, a princípio, como comprovação de origem de depósito os rendimentos anteriormente auferidos ou já tributados, se não for comprovada a vinculação da percepção dos rendimentos com os depósitos realizados. Assim, os valores cuja origem não houver sido comprovada serão oferecidos à tributação, submetendo-se aos limites individual e anual para os depósitos, como omissão de rendimentos, utilizando-se a tabela progressiva vigente à época em que tenha sido efetuado o crédito pela Instituição Financeira.

Não há dúvidas, que na presunção de omissão de rendimentos de que trata o art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, o sujeito passivo é o titular da conta bancária que, regularmente intimado, não comprove a origem dos depósitos bancários. Assim sendo, resta claro de que o legislador atribuiu ao titular da disponibilidade financeira, e não à Administração Tributária, o ônus de identificar os negócios jurídicos que proporcionaram os depósitos. Não poderia ser mais ponderado. Afinal, é ele, contribuinte, que participa diretamente do negócio, o qual, na quase totalidade dos casos, se exterioriza pela produção de um instrumento formal que se constitui em prova documental da sua realização (recibo, contrato, escritura, nota fiscal, etc.). Em suma, a norma estabeleceu a obrigatoriedade de o contribuinte manter documentação probatória da origem dos valores que deposita em sua conta bancária.

Faz-se necessário reforçar, que a presunção criada pelo art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, é uma presunção relativa passível de prova em contrário. Ou seja, está condicionada apenas à falta de comprovação da origem dos recursos que transitaram, em nome do contribuinte, em instituições bancárias. A simples prova em contrário, ônus que cabe ao contribuinte, faz desaparecer a presunção de omissão de rendimentos.

Por outro lado, a falta de justificação faz nascer à obrigação do contribuinte para com a Fazenda Nacional de pagar o tributo com os devidos acréscimos previstos na legislação de regência, já que a principal obrigação em matéria tributária é o recolhimento do valor correspondente ao tributo na data apazada. A falta de recolhimento no vencimento acarreta em novas obrigações de juros e multa que se convertem também em obrigação principal.

Assim, desde que o procedimento fiscal esteja lastreado nas condições imposta pelo permissivo legal, entendo que seja do recorrente o ônus de provar a origem dos recursos depositados em sua conta corrente. Ou seja, de provar que há depósitos, devidamente especificados, que representam ou não aquisição de disponibilidade financeira tributável ou não tributável, ou que já foi tributado. Desta forma, para que se proceda à exclusão da base de cálculo de algum valor considerado, indevidamente, pela fiscalização, se faz necessário que o contribuinte apresente elemento probatório que seja hábil e idôneo para comprovar a origem do valor depositado (créditos), independentemente, se tratar rendimentos tributáveis ou não. Os valores cuja origem houver sido comprovada, que não houverem sido computados na base de cálculo dos impostos e contribuições a que estiverem sujeitos, submeter-se-ão às normas de tributações específicas, previstas na legislação vigente à época em que auferidos ou recebidos.

É evidente, que depósitos bancários de origem não comprovada se traduzem em renda presumida, por presunção legal “jûris tantum”. Isto é, ante o fato material constatado, qual seja depósitos/créditos em conta bancária, sobre os quais o contribuinte, devidamente intimado, não apresentou comprovação de origem, a legislação ordinária autoriza a presunção de renda relativamente a tais valores (Lei nº 9.430, de 1996, art. 42).

Indiscutivelmente, esta presunção em favor do fisco transfere ao contribuinte o ônus de elidir a imputação, mediante a comprovação da origem dos recursos questionados.

Pelo exame dos autos verifica-se que o recorrente, embora intimado a comprovar, mediante a apresentação de documentação hábil e idônea, a origem dos valores depositados em suas contas bancárias, não conseguiu equacionar, de forma razoável, todos os depósitos questionados com os pretensos valores recebidos e é isso que importa, justificar a origem dos depósitos de forma individualizada, coincidentes em datas e valores.

Não há dúvidas, que a Lei nº 9.430, de 1996, definiu, portanto, que os depósitos bancários, de origem não comprovada, efetuados a partir do ano-calendário de 1997, caracteriza omissão de rendimentos e não meros indícios de omissão, estando, por conseguinte, sujeito à tributação pelo Imposto de Renda nos termos do art. 3º, § 4º, da Lei nº 7.713, de 1988.

Ora, no presente processo, a constituição do crédito tributário decorreu em face do contribuinte não ter provado com documentação hábil ou idônea a origem dos recursos que dariam respaldo aos referidos depósitos/créditos, dando ensejo à omissão de receita ou rendimento (Lei nº 9.430/1996, art. 42) e, refletindo, conseqüentemente, na lavratura do instrumento de autuação em causa.

Ademais, à luz da Lei nº 9.430, de 1996, cabe ao suplicante, demonstrar o nexo causal entre os depósitos existentes e o benefício que tais créditos tenham lhe trazido, pois somente ele pode discriminar que recursos já foram tributados e quais se derivam de meras transferências entre contas. Em outras palavras, como destacado nas citadas leis, cabe a ele comprovar a origem de tais depósitos bancários de forma tão substancial quanto o é a presunção legal autorizadora do lançamento.

Além do mais, é cristalino na legislação de regência (§ 3º do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996), a necessidade de identificação individualizada dos depósitos, sendo necessário coincidir valor, data e até mesmo depositante, com os respectivos documentos probantes, não podendo ser tratadas de forma genérica e nem por médias.

A legislação é bastante clara, quando determina que a pessoa física está obrigada a guardar os documentos das operações ocorridas ao longo do ano-calendário, até que se expire o direito de a Fazenda Nacional realizar ações fiscais relativas ao período, ou seja, até que ocorra a decadência do direito de lançar, significando com isto dizer que o contribuinte tem que ter um mínimo de controle de suas transações, para possíveis futuras solicitações de comprovação, ainda mais em se tratando de depósitos de quantias vultosas.

Nos autos ficou evidenciado, através de indícios e provas, que o suplicante recebeu os valores questionados neste auto de infração. Sendo, que, neste caso, está clara a existência de indícios de omissão de rendimentos, situação que se inverte o ônus da prova do fisco para o sujeito passivo. Isto é, ao invés de a Fazenda Pública ter de provar que a recorrente possuía fontes de recursos para receber estes valores ou que os valores são outros, já que a base arbitrada não corresponderia ao valor real recebido, competirá a suplicante produzir a prova da

improcedência da presunção, ou seja, que os valores recebidos estão lastreados em documentos hábeis e idôneos, coincidentes em datas e valores.

A presunção legal *juris tantum* inverte o ônus da prova. Neste caso, a autoridade lançadora fica dispensada de provar que o depósito bancário não comprovado (fato indiciário) corresponde, efetivamente, ao auferimento de rendimento (fato jurídico tributário), nos termos do art. 334, IV, do Código de Processo Civil. Cabe ao contribuinte provar que o fato presumido não existiu na situação concreta.

Não tenho dúvidas, que o efeito da presunção “*juris tantum*” é de inversão do ônus da prova. Portanto, cabia ao sujeito passivo, se o quisesse, apresentar provas de origem de tais rendimentos presumidos. Oportunidade que lhe foi proporcionado tanto durante o procedimento administrativo, através de intimação, como na impugnação, quer na fase ora recursal. Nada foi acostado que afastasse a totalidade da presunção legal autorizada.

É transparente que o artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, definiu que os depósitos bancários, de origem não comprovada, caracterizam omissão de rendimentos e não meros indícios de omissão, razão pela qual não há que se estabelecer o nexo causal entre cada depósito e o fato que represente omissão de receita, ou mesmo restringir a hipótese fática à ocorrência de variação patrimonial ou a indícios de sinais exteriores de riqueza, como previa a Lei nº 8.021, de 1990.

O que não se pode, a meu ver e com a devida vênia, é se eleger como sujeito passivo, principalmente para fins de gozar de tributação minorada pelo imposto de renda, tudo o que, “*lato sensu*”, todo o contribuinte entenda ser conveniente para si e quando estiver com vontade de fazê-lo.

As ações praticadas pelos contribuintes para ocultar sua real capacidade econômica, e assim se beneficiar indevidamente de algum tratamento diferenciado, deve merecer sempre a ação saneadora contrária, por parte da autoridade fiscal, em defesa até dos legítimos beneficiários daquele tratamento.

Na perquirição do fato de relevância econômica capaz de caracterizar a ocorrência do fato gerador do tributo, a ação fiscal jamais se deterá na superficialidade dos aspectos formais dos atos, fatos e negócios jurídicos dos contribuintes, aceitando-os como eles se apresentam e sem poder investigar o que realmente aconteceu.

Muito pelo contrário, a função precípua do Fisco é a de examinar a essência e a natureza dos fatos e dos negócios jurídicos, nada se importando com a nomenclatura que os contribuintes lhes tenham emprestado. Assim, não pode o contribuinte usar em sua defesa o fato de ter criado em sua vida tributária uma situação indefinida para beneficiar-se do princípio do *in dubio pro reo*, situação esta derivada da prática de ato contrário ao ordenamento jurídico. Eis que a confusão patrimonial, consistente na “mistura” dos recursos de pessoas jurídicas e da pessoa física, é situação condenada pelo direito pátrio, consoante artigo 50 do Código Civil, e constitui abuso da personalidade jurídica.

Os fatos devem ser devidamente comprovados de forma coerente e com meios de prova idôneos, que não deixe margem à dúvida quanto à consistência das operações. Isto foi feito somente de forma parcial no presente processo, cujos valores já foram excluídos da base de cálculo impositivo pela autoridade julgadora de Primeira Instância, além disso nada mais foi apresentado pelo suplicante que pudesse orientar o julgador.

É de se dizer, ainda, que simples alegações desacompanhadas de documentação que as comprovem não são suficientes para afastar a presunção legal de omissão de rendimentos prevista no art. 42 da Lei n.º 9.430, de 1996. Eis que, por força do caput e § 3.º do referido artigo, os depósitos bancários devem ser comprovados mediante documentação hábil e idônea. Como a responsabilidade pela apresentação das provas do alegado compete ao contribuinte que praticou a irregularidade fiscal e como, no presente caso, o contribuinte nada mais apresentou é de se manter o lançamento de forma parcial, conforme a presente decisão.

Por outro lado, se faz necessário ter em mente, que tendo em vista a mais renomada doutrina, assim como dominante jurisprudência administrativa e judicial a respeito da questão vê-se que o processo fiscal tem por finalidade garantir a legalidade da apuração da ocorrência do fato gerador e a constituição do crédito tributário, devendo o julgador pesquisar exaustivamente se, de fato, ocorreu à hipótese abstratamente prevista na norma e, em caso de recurso do contribuinte, verificar aquilo que é realmente verdade, independentemente até mesmo do que foi alegado.

Não é novidade, que em se tratando de lançamentos tendo por base depósitos bancários, que algumas autoridades fiscais dão um tratamento fiscal mais benéfico ao contribuinte, excluído da base de cálculo os rendimentos tributados na Declaração de Ajuste Anual, idéia da qual sou adepto, tendo em vista, muitas vezes, da dificuldade de se fazer a comprovação da origem dos depósitos.

Nesta linha de raciocínio, o dever do ofício nos arrasta, no sentido de que se restabeleça a justiça fiscal de que, nestes autos, está carente, não por culpa da autoridade lançadora e sim pela situação peculiar estabelecida nestes autos. Ou seja, o autuado, na tentativa de justificar os depósitos bancários apresentou vários argumentos que os valores questionados tratavam-se de distribuição de lucros de pessoa jurídica da qual é sócio.

Diante destas alegações a autoridade fiscal lançadora constatou que a pessoa jurídica da qual o contribuinte é sócio, recolhia os tributos relativo ao Imposto de Renda da pessoa Jurídica (IRPJ) tendo por base a opção pelo lucro presumido. Sendo que para haver uma distribuição maior de lucros do que a apurada por esta opção a pessoa jurídica deverá justificar através da escrituração contábil uma apuração de lucro maior. Assim, como a pessoa jurídica não apresentou a documentação hábil e idônea para comprovar uma distribuição de lucro a maior, a autoridade fiscal considerou que a diferença entre o valor distribuído e o valor que poderia ser distribuído pelo lucro presumido seria tributação como omissão de rendimentos (rendimentos excedentes ao lucro presumido pagos a sócio).

É de se ressaltar, que independentemente do teor da peça impugnatória e da peça recursal incumbe a este colegiado, verificar o controle interno da legalidade do lançamento, bem como, observar a jurisprudência dominante na Câmara, para que as decisões tomadas sejam as mais justas possíveis, dando o direito de igualdade para todos os contribuintes.

Não tenho dúvidas, que quando se trata de questões preliminares, tais como: nulidade do lançamento, decadência, erro na identificação do sujeito passivo, intempestividade da petição, erro na base de cálculo, aplicação de multa, etc, são passíveis de serem levantadas e apreciadas pela autoridade julgadora independentemente de argumentação das partes litigantes.

Faz se necessário esclarecer, que o julgador independe de provocação da parte para examinar a regularidade processual e questões de ordem pública aí compreendido o princípio da estrita legalidade que deve nortear a constituição do crédito tributário.

Embora não abandone a idéia de que a comprovação de origem, nos termos do disposto no artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, deva ser interpretada como a apresentação pelo contribuinte de documentação hábil e idônea que possa identificar a fonte do crédito, o valor, a data e, principalmente, que demonstre de forma inequívoca a que título os créditos foram efetuados na conta corrente, sou forçado a reconhecer que a jurisprudência neste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais tem avançado no sentido de reconhecer a necessidade de excluir da base de cálculo da omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários não comprovados, nos casos em que a autoridade lançadora deixou de considerar, os rendimentos declarados / lançados ou utilizou critérios que não considerem a totalidade.

Observa-se, que a autoridade lançadora considerou os valores de distribuição de lucros apresentados pelo suplicante, durante a fase do procedimento fiscal. Ou seja, considerou passível de tributação os valores pagos aos sócios a título de distribuição de lucros que excederam o Lucro Presumido menos IRPJ, COFINS, CSLL em razão de não demonstrar, através de escrituração contábil comercial, que o lucro efetivo é superior de acordo com Ato Declaratório Normativo Cosit nº 4/96.

Assim, em especial, neste processo, entendo que por uma questão de justiça fiscal existe necessidade de se estabelecer uma relação harmoniosa entre o fisco e o contribuinte. Ou seja, parece ser possível concluir por uma questão de coerência, que o tratamento a ser dado nestas circunstâncias deva ser a exclusão do valor dos rendimentos incluídos de ofício pela autoridade lançadora no Auto de Infração, como sendo a base de cálculo para tributação a título de omissão de rendimentos da pessoa física do sócio, sob pena de se lhe dar tratamento tributário mais gravoso do que se o contribuinte estivesse ficado inerte (não apresentar os valores reais distribuídos a título de lucros). Por outro lado, tal aspecto não chega a se constituir em prova absoluta de que o valor apurado, de fato, tem origem nestes depósitos bancários não justificados.

Ora, se o recorrente apresentou as provas da distribuição de lucros durante o procedimento fiscal (de forma espontânea) e o fisco utilizou os valores informados para constituir o lançamento de ofício, não vejo, pois, como deixar de reconhecer ao recorrente o direito de reduzir em igual montante (valor tributado como sendo excesso de distribuição de lucros) do item de omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários, para efeito de cálculo do imposto devido.

É de se registrar, que em situações análogas esse conselho já se manifestou no sentido de excluir da tributação dos rendimentos omitidos por decorrência de depósito bancário, uma vez que tais valores já foram objeto de lançamento por omissão de rendimentos, conforme podemos observar no acórdão abaixo transcrito:

DEPÓSITOS BANCÁRIOS - ATIVIDADE RURAL - A interpretação harmônica da Lei n.º 9.430, de 1996 com a Lei n.º 8.023, de 1990 que regula a atividade rural, induz ao entendimento de que os rendimentos totais da atividade se prestam como origem para justificar os depósitos bancários, independentemente de coincidência de data e valores. (Ac. 104-19984)

Assim sendo, se faz necessário excluir da base de cálculo do item omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários os valores de R\$ 65.653,88 e R\$ 232.497,21, correspondente aos anos-calendário de 2003 e 2004, respectivamente.

Observando, que deixo de excluir o valor relativo ao ano-calendário de 2005, em razão do provimento do recurso neste item (rendimentos atribuídos a sócios de empresas - rendimentos excedentes ao lucro presumido/arbitrado).

Não cabe razão ao recorrente no que tange às alegações de ilegalidade / ofensas a princípios constitucionais (razoabilidade, capacidade contributiva, inconstitucionalidade, não confisco e juros abusivos), o exame das mesmas escapa à competência da autoridade administrativa julgadora.

Há que se destacar que à autoridade fiscal cabe verificar o fiel cumprimento da legislação em vigor, independentemente de questões de discordância, pelos contribuintes, acerca de alegadas ilegalidades/inconstitucionalidades, sendo a atividade de lançamento vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, como previsto no art. 142, parágrafo único, do Código Tributário Nacional.

Não há dúvidas de que se entende como procedimento fiscal a ação fiscal para apuração de infrações e que se concretize com a lavratura do ato cabível, assim considerado o termo de início de fiscalização, termo de apreensão, auto de infração, notificação, representação fiscal ou qualquer ato escrito dos agentes do fisco, no exercício de suas funções inerentes ao cargo. Tais atos excluirão a espontaneidade se o contribuinte deles tomar conhecimento pela intimação.

Os atos que formalizam o início do procedimento fiscal encontram-se elencados no artigo 7º do Decreto n.º 70.235, de 1972. Em sintonia com o disposto no artigo 138, parágrafo único do Código Tributário Nacional, esses atos têm o condão de excluir a espontaneidade do sujeito passivo e de todos os demais envolvidos nas infrações que vierem a ser verificadas.

Em outras palavras, deflagrada a ação fiscal, qualquer providência do sujeito passivo, ou de terceiros relacionados com o ato, no sentido de repararem a falta cometida não exclui suas responsabilidades, sujeitando-os às penalidades próprias dos procedimentos de ofício. Além disso, o ato inaugural obsta qualquer retificação, por iniciativa do contribuinte e torna ineficaz consulta formulada sobre a matéria alcançada pela fiscalização.

Ressalte-se, com efeito, que o emprego da alternativa “ou” na redação dada pelo legislador ao artigo 138, do Código Tributário Nacional, denota que não apenas a medida de fiscalização tem o condão de constituir-se em marco inicial da ação fiscal, mas, também, consoante reza o mencionado dispositivo legal, “qualquer procedimento administrativo” relacionado com a infração é fato deflagrador do processo administrativo tributário e da consequente exclusão de espontaneidade do sujeito passivo pelo prazo de 60 dias, prorrogável sucessivamente com qualquer outro ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos, na forma do parágrafo 2º, do art. 7º, do Dec. n.º 70.235, de 1972.

O entendimento, aqui esposado, é doutrina consagrada, conforme ensina o mestre FABIO FANUCCHI em “Prática de Direito Tributário”, pág. 220:

O processo contencioso administrativo terá início por uma das seguintes formas:

- 1. pedido de esclarecimentos sobre situação jurídico-tributária do sujeito passivo, através de intimação a esse;*
- 2. representação ou denúncia de agente fiscal ou terceiro, a respeito de circunstâncias capazes de conduzir o sujeito passivo à assunção de responsabilidades tributárias;*
- 3 - autodenúncia do sujeito passivo sobre sua situação irregular perante a legislação tributária;*
- 4. inconformismo expressamente manifestado pelo sujeito passivo, insurgindo-se ele contra lançamento efetuado.*

(...).

A representação e a denúncia produzirão os mesmos efeitos da intimação para esclarecimentos, sendo peças iniciais do processo que irá se estender até a solução final, através de uma decisão que as julguem procedentes ou improcedentes, com os efeitos naturais que possam produzir tais conclusões.

No mesmo sentido, transcrevo comentário de A.A. CONTREIRAS DE CARVALHO em “Processo Administrativo Tributário”, 2ª Edição, págs. 88/89 e 90, tratando de Atos e Termos Processuais:

Mas é dos atos processuais que cogitamos, nestes comentários. São atos processuais os que se realizam conforme as regras do processo, visando dar existência à relação jurídico-processual. Também participa dessa natureza o que se pratica à parte, mas em razão de outro processo, do qual depende. No processo administrativo tributário, integram essa categoria, entre outros: a) o auto de infração; b) a representação; c) a intimação e d) a notificação

(...).

Mas, retornando a nossa referência aos atos processuais, é de assinalar que, se o auto de infração é peça que deve ser lavrada, privativamente, por agentes fiscais, em fiscalização externa, já no que concerne às faltas apuradas em serviço interno da Repartição fiscal, a peça que as documenta é a representação. Note-se que esta, como aquele, é peça básica do processo fiscal (...).

Portanto, o Auto de Infração deverá conter, entre outros requisitos formais, a penalidade aplicável, a sua ausência implicará na invalidade do lançamento. A falta ou insuficiência de recolhimento do imposto dá causa a lançamento de ofício, para exigí-lo com acréscimos e penalidades legais.

É de se esclarecer, que a infração fiscal independe da boa fé do contribuinte, entretanto, a penalidade deve ser aplicada, sempre, levando-se em conta a ausência de má-fé, de dolo, e antecedentes do contribuinte. A multa que excede o montante do próprio crédito tributário, somente pode ser admitida se, em processo regular, nos casos de minuciosa comprovação, em contraditório pleno e amplo, nos termos do artigo 5º, inciso LV, da

Constituição Federal, restar provado um prejuízo para fazenda Pública, decorrente de ato praticado pelo contribuinte.

Por outro lado, a vedação de confisco estabelecida na Constituição Federal de 1988, é dirigida ao legislador. Tal princípio orienta a feitura da lei, que deve observar a capacidade contributiva e não pode dar ao tributo a conotação de confisco. Não observado esse princípio, a lei deixa de integrar o mundo jurídico por inconstitucional. Além disso, é de se ressaltar, mais uma vez, que a multa de ofício é devida em face da infração às regras instituídas pelo Direito Fiscal e, por não constituir tributo, mas penalidade pecuniária prevista em lei, é inaplicável o conceito de confisco previsto no inciso V, do art. 150 da Constituição Federal, não cabendo às autoridades administrativas estendê-lo.

Assim, as multas são devidas, no lançamento de ofício, em face da infração às regras instituídas pela legislação fiscal não declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, cuja matéria não constitui tributo, e sim de penalidade pecuniária prevista em lei, sendo inaplicável o conceito de confisco previsto no art. 150, IV da CF., não conflitando com o estatuído no art. 5º, XXII da CF., que se refere à garantia do direito de propriedade. Desta forma, o percentual de multa aplicado está de acordo com a legislação de regência.

Ora, os mecanismos de controle de legalidade / constitucionalidade regulados pela própria Constituição Federal passam, necessariamente, pelo Poder Judiciário que detém, com exclusividade, tal prerrogativa. É inócuo, portanto, suscitar tais alegações na esfera administrativa.

De qualquer forma, há que se esclarecer que o Imposto Renda da Pessoa Física é um tributo calculado sobre a renda tributável auferida. Ou seja, é calculado levando-se em consideração aos rendimentos tributáveis auferidos e em razão do valor é enquadrada dentro de uma alíquota, não estando o seu valor limitado à capacidade contributiva do sujeito passivo da obrigação tributária.

Ademais, os princípios constitucionais têm como destinatário o legislador na elaboração da norma, como é o caso, por exemplo, do princípio da Vedação ao Confisco, que orienta a feitura da lei, a qual deve observar a capacidade contributiva e não pode dar ao tributo a conotação de confisco, cabendo à autoridade fiscal apenas executar as leis.

Da mesma forma, não vejo como se poderia acolher o argumento de inconstitucionalidade ou ilegalidade formal da multa de ofício e da taxa SELIC aplicada como juros de mora sobre o débito exigido no presente processo com base na Lei n.º 9.065, de 20/06/95, que instituiu no seu bojo a taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia de Títulos Federais (SELIC).

É meu entendimento, acompanhado pelos pares desta Turma de Julgamento, que quanto à discussão sobre a inconstitucionalidade de normas legais, os órgãos administrativos judicantes estão impedidos de declarar a inconstitucionalidade de lei ou regulamento, face à inexistência de previsão constitucional.

No sistema jurídico brasileiro, somente o Poder Judiciário pode declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do Poder Público, através do chamado controle incidental e do controle pela Ação Direta de Inconstitucionalidade.

No caso de lei sancionada pelo Presidente da República é que dito controle seria mesmo incabível, por ilógico, pois se o Chefe Supremo da Administração Federal já fizera o controle preventivo da constitucionalidade e da conveniência, para poder promulgar a lei, não seria razoável que subordinados, na escala hierárquica administrativa, considerasse inconstitucional lei ou dispositivo legal que aquele houvesse considerado constitucional.

Exercendo a jurisdição no limite de sua competência, o julgador administrativo não pode nunca ferir o princípio de ampla defesa, já que esta só pode ser apreciada no foro próprio.

Se verdade fosse, que o Poder Executivo deva deixar aplicar lei que entenda inconstitucional, maior insegurança teriam os cidadãos, por ficarem à mercê do alvedrio do Executivo.

O poder Executivo haverá de cumprir o que emana da lei, ainda que materialmente possa ela ser inconstitucional. A sanção da lei pelo Chefe do Poder Executivo afasta - sob o ponto de vista formal - a possibilidade da arguição de inconstitucionalidade, no seu âmbito interno. Se assim entendesse, o chefe de Governo vetá-la-ia, nos termos do artigo 66, § 1º da Constituição. Rejeitado o veto, ao teor do § 4º do mesmo artigo constitucional, promulgue-a ou não o Presidente da República, a lei haverá de ser executada na sua inteireza, não podendo ficar exposta ao capricho ou à conveniência do Poder Executivo. Faculta-se-lhe, tão-somente, a propositura da ação própria perante o órgão jurisdicional e, enquanto pendente a decisão, continuará o Poder Executivo a lhe dar execução. Imagine-se se assim não fosse, facultando-se ao Poder Executivo, através de seus diversos departamentos, desconhecer a norma legislativa ou simplesmente negar-lhe executoriedade por entendê-la, unilateralmente, inconstitucional.

A evolução do direito, como quer o suplicante, não deve pôr em risco toda uma construção sistêmica baseada na independência e na harmonia dos Poderes, e em cujos princípios repousa o estado democrático.

Não se deve a pretexto de negar validade a uma lei pretensamente inconstitucional, praticar-se inconstitucionalidade ainda maior consubstanciada no exercício de competência de que este Colegiado não dispõe, pois que deferida a outro Poder.

Ademais, matéria já pacificada no âmbito administrativo, razão pela qual o Presidente do Primeiro Conselho de Contribuintes, objetivando a condensação da jurisprudência predominante neste Conselho, conforme o que prescreve o art. 30 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes (RICC), aprovado pela Portaria MF nº 55, de 16 de março de 1998, providenciou a edição e aprovação de diversas súmulas, que foram publicadas no DOU, Seção I, dos dias 26, 27 e 28 de junho de 2006, vigorando para as decisões proferidas a partir de 28 de julho de 2006.

Atualmente estas súmulas foram convertidas para o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, pela Portaria CARF nº 106, de 2009 (publicadas no DOU de 22/12/2009), assim redigidas: “O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária (Súmula CARF nº 2)” e “A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC para títulos federais (Súmula CARF nº 4).”

Diante do conteúdo dos autos e pela associação de entendimento sobre todas as considerações expostas no exame da matéria e por ser de justiça, voto no sentido de rejeitar

Processo nº 10215.720176/2008-85
Acórdão n.º **2202-01.401**

S2-C2T2
Fl. 23

a arguição de decadência e as preliminares suscitadas pelo Recorrente e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso para excluir da base de cálculo da exigência os valores de R\$ 65.653,88; R\$ 232.497,21 e R\$ 478.905,33, correspondentes aos anos-calendário de 2003, 2004 e 2005, respectivamente, bem como desqualificar a multa de ofício, reduzindo-a ao percentual de 75%.

Assinado digitalmente
Nelson Mallmann