



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

Processo nº 10680.010994/2008-80
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2202-01.304 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 27 de julho de 2011
Matéria IRPF
Recorrente EDNA FELIX DE ALMEIDA GOMES
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2005

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE.

Não está inquinado de nulidade o auto de infração lavrado por autoridade competente e que não tenha causado preterição do direito de defesa, efetuado em consonância com o que preceitua o art. 142 do Código Tributário Nacional, especialmente se o sujeito passivo, em sua defesa, demonstra pleno conhecimento dos fatos que ensejaram a sua lavratura, exercendo, atentamente, o seu direito de defesa.

NOTIFICAÇÃO DE AUTO DE INFRAÇÃO POR VIA POSTAL. ENDEREÇO INDICADO PELO CONTRIBUINTE. VALIDADE DA NOTIFICAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE DE CARACTERIZAÇÃO DE NULIDADE DO LANÇAMENTO.

Considera-se válida a intimação fiscal por meio de aviso postal com prova de recebimento, na data de sua entrega no domicílio fiscal eleito pelo contribuinte, confirmada com a assinatura do recebedor, ainda que este não seja o próprio destinatário. Assim, intimado o contribuinte por aviso de recebimento sem divergência de identificação e domicílio fiscal, conforme determina o artigo 23, inciso II, do Decreto nº 70.235, de 1972, independentemente de quem tenha recebido e assinado o correspondente aviso de recebimento, incabível a alegação de nulidade do lançamento.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. GASTOS E/OU APLICAÇÕES INCOMPATÍVEIS COM OS RECURSOS DECLARADOS. FORMA DE APURAÇÃO. FLUXO FINANCEIRO. BASE DE CÁLCULO. APURAÇÃO MENSAL. ÔNUS DA PROVA.

Quando a autoridade lançadora promove o fluxo financeiro de origens e aplicações de recursos (apuração de acréscimo patrimonial a descoberto) este deve ser apurado mensalmente, considerando-se todos os ingressos de recursos (entradas) e todos os dispêndios (saídas) no mês. A lei somente

autoriza a presunção de omissão de rendimentos nos casos em que a autoridade lançadora comprove gastos e/ou aplicações incompatível com os recursos disponíveis (tributados, não tributáveis ou tributados exclusivamente na fonte). Assim, quando for o caso, devem ser considerados, na apuração do acréscimo patrimonial a descoberto, todos os recursos auferidos pelo contribuinte (tributados, isentos e não tributáveis e os tributados exclusivamente na fonte), abrangendo os declarados e os lançados de ofício pela autoridade lançadora.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. ÔNUS DA PROVA.

Cabe à autoridade lançadora o ônus de provar o fato gerador do imposto de renda. A lei autoriza a presunção de omissão de rendimentos, desde que a autoridade lançadora comprove o aumento do patrimônio sem justificativa nos recursos declarados. Por outro lado, valores alegados, oriundos de saldos bancários, disponibilidades, resgates de aplicações, dívidas e ônus reais, como os demais recursos declarados, são objeto de prova por quem as invoca como justificativa de eventual aumento patrimonial. As operações declaradas, que importem em origem de recursos, devem ser comprovadas por documentos hábeis e idôneos que indiquem a natureza, o valor e a data de sua ocorrência.

MEIOS DE PROVA. INFRAÇÃO FISCAL.

A prova de infração fiscal pode realizar-se por todos os meios admitidos em Direito, inclusive a presuntiva com base em indícios veementes, sendo, outrossim, livre a convicção do julgador.

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 prestação de informações ao fisco divergente de dados levantados pela fiscalização, bem como a falta de inclusão, na Declaração de Ajuste Anual, de rendimentos, bens ou direitos, 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.

RESPONSABILIDADE OBJETIVA. MULTA DE OFÍCIO.

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

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

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

INCONSTITUCIONALIDADE.

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

ACRÉSCIMOS LEGAIS. JUROS MORATÓRIOS.

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais (Súmula CARF nº 4).

Preliminares rejeitadas.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares suscitadas pela Recorrente e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso para desqualificar a multa de ofício, reduzindo-a ao percentual de 75%, nos termos do voto do Relator.

(Assinado digitalmente)

Nelson Mallmann – Presidente e Relator.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga, Rafael Pandolfo, Antonio Lopo Martinez, Guilherme Barranco de Souza, German Alejandro San Martín Fernández e Nelson Mallmann. Ausentes justificadamente, os Conselheiros Helenilson Cunha Pontes e Pedro Anan Júnior.

Relatório

EDNA FELIX DE ALMEIDA GOMES, contribuinte inscrita no CPF/MF 203.131.876-49, com domicílio fiscal na cidade de Belo Horizonte, Estado de Minas Gerais, à Rua Curitiba, nº. 2401 – Bairro Lourdes, jurisdicionada a Delegacia da Receita Federal do Brasil em Belo Horizonte - MG, inconformada com a decisão de Primeira Instância de fls. 247/268, prolatada pela 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte - MG recorre, a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 274/381.

Contra a contribuinte acima mencionada foi lavrado, em 21/08/2008, Auto de Infração de Imposto de Renda Pessoa Física (fls. 03/12), com ciência através de AR, em 01/09/2008 (fls. 134), exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de R\$ 2.241.935,00 (padrão monetário da época do lançamento do crédito tributário), a título de Imposto de Renda Pessoa Física, acrescidos da multa de lançamento de ofício qualificada de 150% e dos juros de mora de, no mínimo, de 1% ao mês, calculados sobre o valor do imposto e renda, relativo ao exercício de 2005, correspondente ao ano-calendário de 2004.

A exigência fiscal em exame teve origem em procedimentos de fiscalização de revisão das Declarações de Ajuste Anual referente ao exercício de 2005 onde a autoridade lançadora entendeu haver as seguintes irregularidades:

1 - RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOAS JURÍDICAS - OMISSÃO DE RENDIMENTOS DO TRABALHO COM VÍNCULO EMPREGATÍCIO RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA: Omissão de rendimentos recebidos da Prefeitura Municipal de Belo Horizonte, durante o ano-calendário de 2004, conforme DIRF/2004. O valor recebido não foi informado na Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda da Pessoa Física. Infração capitulada nos artigos 1º, 2º, 3º, e §§, da Lei nº 7.713, de 1988; artigos 1º ao 3º, da Lei nº 8.134, de 1990 e artigo 1º da Lei nº 10.451, de 2002.

2 - ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO: Omissão de rendimentos tendo em vista a ocorrência de variação patrimonial a descoberto haja vista a constatação de excesso de aplicações/dispêndios sobre origens/recursos, não respaldados por rendimentos tributáveis, isentos e não-tributáveis, tributáveis exclusivamente na fonte ou objeto de tributação definitiva declarados, conforme "Demonstrativo de Variação Patrimonial Mensal (fluxo de Caixa) do exercício de 2005, ano-calendário de 2004 e circunstanciado no Termo de Verificação Fiscal que fazem parte integrante deste Auto de Infração. Infração capitulada nos artigos 1º, 2º, 3º, e §§, da Lei nº 7.713, de 1988; artigos 1º e 2º, da Lei nº 8.134, de 1990 e artigo 1º da Lei nº 10.451, de 2002.

O Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil responsável pela constituição do crédito tributário lançado esclarece, ainda, através do Termo de Verificação Fiscal de fls. 13/29, entre outros, os seguintes aspectos:

- que o procedimento fiscal Objetivou verificar o cumprimento das obrigações tributárias durante o ano-calendário de 2004, relativamente à subscrição das 560.000 ações ordinárias nominativas, sem valor nominal, ao preço total de emissão de R\$ 2.800.000,00 (dois milhões e oitocentos mil reais). Sendo que a contribuinte supra-identificada não informou tal operação em sua Declaração Ajuste Anual do Imposto de Renda. Assim, o

objetivo do procedimento fiscal foi analisar a variação patrimonial da contribuinte durante o referido ano-calendário;

- que apesar de tomar ciência do Termo de Início de Fiscalização e Intimação Fiscal nº 250/2007 e Termo de Reintimação Fiscal nº 378/2007, consoante Avisos de Recebimento-AR da Empresa Brasileira dos Correios e Telégrafos (fls. 35 e 41), a contribuinte deixou de atender às intimações fiscais, ou seja, não se manifestou nem apresentou a documentação e os esclarecimentos solicitados por esta auditoria fiscal;

- que se registre que o procedimento fiscal levado a efeito sobre a contribuinte em tela está **intrinsecamente** ligado à fiscalização da pessoa jurídica Shareconsult Empreendimentos Imobiliários Ltda. Portanto, somente no decorrer dos trabalhos fiscais sobre a Shareconsult foi possível tomar conhecimento de fatos que implicam em responsabilidade tributária dos sócios daquela empresa;

- que da conclusão do procedimento fiscal contra a empresa "SHARECONSULT EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA." (Processo Administrativo Fiscal de Exigência do Crédito Tributário nº 10680.020458/2007-10;

- que ficou evidenciado que a empresa "SHARECONSULT EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA." somente existe no papel, não existe mais de fato, não tendo sido encontrada a sede da empresa no domicílio fiscal eleito. Portanto, os supostos empréstimos contraídos da empresa Shareconsult pelos sócios e pelos não-sócios jamais serão pagos ou restituídos à empresa, visto que a mesma deixou de existir no mundo real;

- que com o intuito de se apurar a verdade dos fatos, intimamos o Sr. Roger de Moura Tonidandel, CPF 858.744.856-00, um dos sócios fundadores da Shareconsult Empreendimentos Imobiliários Ltda. para prestar esclarecimentos acerca desta empresa;

- que em 20 de outubro de 1998, a empresa "ATRIUM EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA., CNPJ 02.858.780/0001-30" foi constituída. Seus sócios constituintes foram Edna Felix de Almeida Gomes, CPF 203.131.876-49, Cleópatra Oliveira Barros Lagos, CPF 034.371.806-57, Eugênio Zalandauskas, CPF 154.905.487-20 e Roger de Moura Tonidandel, CPF 858.744.856-00. O contrato Social da Atrium foi registrado na Junta comercial em 17/11/1998, sob o nº 3120556931-1 (Protocolo 982799896;

- que, em 30 de Dezembro de 2003, ocorreu a Quarta Alteração Contratual da empresa "SHARECONSULT EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA.". Esta alteração contratual foi registrada na Junta Comercial em **30/03/2004**, sob o nº 3142577 (Protocolo 047435739). Com esta alteração contratual ocorreram os seguintes fatos: retira-se da sociedade a sócia-cotista Fabiana Diniz Jardim, que transfere suas cotas para o companheiro Eugênio Zalandauskas e retira-se, também, da sociedade Edna Félix de Almeida Gomes, que transfere suas cotas para o ex-esposo Carlos Eduardo de Almeida Gomes;

- que se analisando as Declarações de Ajuste Anual do Imposto de Renda dos exercícios de 2004 e 2005, relativas aos anos-calendário 2003 e 2004, de Edna Felix de Almeida Gomes, constatamos que foi informado no Quadro 10 — Dívidas e Ônus Reais, "Empréstimo de Mútuo Junto a Empresa Shareconsult Empreendimentos Imobiliários Ltda." no valor de R\$ 5.231.190,00 durante o ano-calendário de 2003. Ora, segundo os livros Diário e

Razão Analítico daquela empresa não existem lançamentos de tais supostos empréstimos durante o ano-calendário de 2003 para a Sra. Edna Felix. Por conseguinte, a informação prestada pela contribuinte em sua DIRPF/2004 e 2005 não espelha a realidade dos fatos e em decorrência não tem o condão de justificar a variação patrimonial a descoberto ocorrida durante o ano-calendário de 2004;

- que apesar da contribuinte sob fiscalização não ter comprovado, mediante apresentação de documentação hábil e idônea, coincidentes em datas e valores, a **ORIGEM** dos recursos financeiros usado para o dispêndio com subscrição das 560.000 (quinhentas e sessenta mil) ações ordinárias, ao preço total de emissão de R\$ 2.800.000,00 (Dois milhões e oitocentos mil reais), totalmente integralizado em moeda corrente em novembro de 2004, consoante "ATA DA ASSEMBLÉIA EXTRAORDINÁRIA DA SOCIEDADE FALGO EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES S/A, de 22 de Novembro de 2004" (fls. 109/110), constatamos que tais recursos financeiros não são provenientes de pagamentos, empréstimos ou distribuição de lucro efetuados pela empresa "Shareconsult Empreendimentos Imobiliários Ltda.", haja vista que não existem nenhum lançamento dos livros Diário e Razão neste sentido;

- que é de se esclarecer, que o dispêndio no montante de R\$ 2.800.000,00 com a subscrição das 560.000 ações ordinárias da empresa FALGO EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES S/A foi considerado como aplicação no Demonstrativo de Variação Patrimonial mensal;

- que se registre, ainda, que os rendimentos do trabalho assalariado, recebidos pela contribuinte da Prefeitura Municipal de Belo Horizonte durante o ano-calendário de 2004, mas omitidos na DIRPF/2005, serão considerados como origens de recursos no Demonstrativo de Variação Patrimonial mensal;

- que se confrontando o total de rendimentos (tributáveis, isentos e não tributáveis, tributáveis exclusivamente fonte e de tributação definitiva) declarados e não declarados pela contribuinte na Declaração de Ajuste Anual do Exercício de 2005, ano-calendário 2004, com os dispêndios comprovadamente incorridos, constatamos ocorrência de Acréscimo Patrimonial a Descoberto no mês de novembro de 2004, consoante "Demonstrativo de Variação Patrimonial Mensal" (fluxo de caixa) de fls. 70;

- que em decorrência da subscrição das 560.000 (quinhentas e sessenta mil) ações ordinárias, ao preço total de emissão de R\$ 2.800.000,00 (Dois milhões e oitocentos mil reais), totalmente integralizado em moeda corrente em novembro de **2004, consoante "ATA DA ASSEMBLÉIA EXTRAORDINÁRIA DA SOCIEDADE FALGO EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES S/A, de 22 de Novembro de 2004", e,** considerando que soma dos rendimentos declarados e não declarado na Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda da Pessoa Física, do exercício de 2005, ano-calendário de 2004, são insuficientes para dar suporte aos gastos/dispêndios incorridos, configurou-se a ocorrência de acréscimo patrimonial a descoberto no mês de novembro do ano-calendário de 2004, consoante "Demonstrativo de Variação Patrimonial Mensal", caracterizando, assim, omissão de rendimentos.

Em sua peça impugnatória de fls. 135/240, instruída pelos documentos de fls. 241/246, apresentada, tempestivamente, em 01/10/2008 a contribuinte, se indispõe contra a exigência fiscal, solicitando que seja acolhida à impugnação para declarar a insubsistência do Auto de Infração, com base, em síntese, nos seguintes argumentos;

- que conforme verificado pelo envelope, infere-se que em 01/09/2008, ocorreu a entrega, por via postal com aviso de recebimento, do Auto de Infração, Planilhas e Termo de Constatação e Verificação Fiscal ora *sub oculis*;

- que se verifique ainda que tal documentação foi entregue não à Impugnante, mas sim a pessoa de identificação não sabida, pois o contribuinte não teve acesso aos autos, tendo sido informado que apenas poderia ter acesso à documentação ensejadora do presente auto de infração após a impugnação o que, novamente se traduz em flagrante violação ao seu direito à ampla defesa;

- que como já mencionado acima, a intimação da ora Impugnante deu-se por via postal, mediante aviso de recebimento. Porém, tal intimação não ocorreu de forma pessoal, pois o contribuinte apenas recebeu o envelope em sua casa após chegar de viagem, como se poderá verificar, caso seja concedido o obséquio ao contribuinte de verificar o AR, que, com certeza, da singela análise do documento às deste futuro processo administrativo, não é a mesma pessoa que a ora impugnante;

- que, dessa forma, constatada a irregularidade da intimação, imperiosa a conclusão de sua nulidade absoluta, pois trata-se de intimação realizada em pessoa diversa àquela que deve, supostamente, ser responsabilizada pelas alegadas infrações tributárias arroladas pelos doutos Srs. Auditores Fiscais, cujo valor atinge elevada monta;

- que, além disso, em que pese às tentativas do impugnante, não foi possível obter cópia do referido Aviso de Recebimento a fim de instruir a presente, haja vista que lhe foi informado que inexistiria procedimento administrativo, pelo que ser-lhe-ia impossível compulsar ou xerocopiar os autos e documentos que o instruem. Segundo informações recebidas pela Delegacia da Receita Federal o procedimento administrativo somente é efetivamente autuado e formalizado quando da apresentação de defesa;

- que conforme salientado alhures, por informação obtida pela Delegacia da Receita Federal, inexistiu autuação do procedimento administrativo que deu origem ao ora impugnado auto de infração, o qual, segundo informações prestadas por serventuário deste órgão, somente formalizar-se-ia quando da apresentação de defesa pelo autuado;

- que, desta forma, restou amplamente prejudicado o impugnante, que não pode conhecer em que provas arrimou-se as deduções constantes no auto ora impugnado, haja vista que não lhe foi facultado conhecer dos documentos ou tampouco dos depoimentos que arrimam as alegações lançadas pelo Fiscal, infringindo, assim, os direitos do impugnante, constitucionalmente garantidos, à ampla defesa e ao contraditório;

- que verifica-se que foi descumprida a norma insculpida no art. 41 da Lei 9.784/99 de se fazer presente na inquirição da testemunha, bem como se manifestar sobre tal fato, na forma do art. 44 da respectiva lei, o que prejudicou e prejudica de maneira irretratável a defesa do impugnante;

- que a Receita Federal do Brasil considerou que o procedimento fiscal levado a efeito sobre este contribuinte estaria intrinsecamente ligado à fiscalização da pessoa jurídica e que com a fiscalização da mesma percebeu-se fatos que implicariam na responsabilidade tributária dos sócios. Assim, o lançamento deveria ter sido levado a efeito em peça única, da empresa e dos sócios, na forma do art. 121 e 142 do CTN e arts. 9 e 10 do decreto 70.235/72;

- que ocorre litisconsórcio passivo necessário entre o presente contribuinte e os contribuintes dos autos de infração MPF/FM 06.1.01.00-2008-004808-0, do contribuinte Carlos Eduardo de Almeida Gomes; MPF/FM 06.1.01.00.2007-00542-3 e 06.1.01.00.2008-00388-2, ambas do contribuinte Sebastião Luiz Lagos; e MPF/FM 06.1.01.00.2008-00386, do contribuinte Eugênio Zalandauskas;

- que, assim, é que se verifica que o supedâneo fático das autuações do presente auto de infração e o de n o MPF/FM 06.1.01.00- 2008-004808-0, do contribuinte Carlos Eduardo de Almeida Gomes; MPF/FM 06.1.01.00.2007-00542-3 e 06.1.01.00.2008-00388-2, ambas do contribuinte Sebastião Luiz Lagos; e MPF/FM 06.1.01.00.2008- 00386, do contribuinte Eugênio Zalandauskas, são os mesmos, devendo ser declarada sua insubsistência ante a flagrante nulidade;

- que conforme se verifica da presente autuação o Sr. Fiscal, no afã de aumentar o valor da autuação simplesmente ignorou os valores de imposto de Renda retidos na fonte pagadora da remuneração recebida pela contribuinte da PBH;

- que realmente houve um erro formal na declaração da contribuinte ao não declarar os rendimentos, mas foi declarada a fonte e o Imposto de Renda devido na operação foi retido normalmente, não podendo o Sr. Fiscal desconsiderar tal fato;

- que, diante disto, deverá ser deduzida da base de cálculo, bem como do cálculo do imposto devido os valores recebidos da PBH, pois já sofreram a tributação pertinente;

- que os trabalhos fiscais foram efetuados ao amparo de informações obtidas através de prova ilícita, como já mencionado, constantes nos extratos bancários do Impugnante;

- que houve erro nos procedimentos utilizados para levantamento dos débitos ao utilizar-se o critério de variação mensal, quando o critério correto seria o cálculo pela variação anual;

- que prosseguindo na análise da autuação, vê-se que, admitindo-se, por amor ao debate, a hipótese de que foram ultrapassadas as alegações já apresentadas, melhor sorte não socorreria ao lançamento efetuado, pois em seu cálculo encontra-se incluído índice correspondente às taxas remuneratórias de juros, caracterizando, portanto, ilegalidade e inconstitucionalidade da utilização desta TAXA SELIC, como veremos adiante;

- que a multa qualificada de 150%, prevista no artigo 44, inciso II da Lei no 9.430/96, é aplicável apenas em casos em que haja evidente intuito de fraude, somente é admissível quando factualmente constatada as hipóteses de fraude, dolo ou simulação. A aplicação de tal multa não pode ser feita por presunção ou alicerçada em indícios frutos da clarividência do Sr. Fiscal.

Após resumir os fatos constantes da autuação e as principais razões apresentadas pelo impugnante a Quinta Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte - MG conclui pela procedência da ação fiscal e pela manutenção do crédito tributário, com base nas seguintes considerações:

- que , quanto à validade da intimação, é de se dizer que o auto de infração foi lavrado em 21/08/2008, tendo sido encaminhado para intimação por via postal em 28/08/2008 (fl. 134). A contribuinte apresentou impugnação em 01/10/2008, dentro, pois, do prazo estabelecido no art. 15, caput, art. 23, inc. II, § 2", inc. II. Observe-se que não é pressuposto para validade da intimação postal a recepção do envelope diretamente pelo

contribuinte. Por conseguinte, não tem relevância a data em que a correspondência tenha sido entregue à interessada, por ocasião de seu regresso de viagem, não lhe socorrendo o argumento que teve seu prazo para apresentar a impugnação diminuído;

- que, quanto a correta identificação do sujeito passivo, é de se dizer que o auto de infração às fls. 3 a 29 formaliza exigência relativa a Imposto de Renda Pessoa Física, decorrente de omissão de rendimentos. O lançamento não resulta de tributação reflexa, ou seja, não possui relação de causa e efeito que o vincule a um lançamento principal na pessoa jurídica. Assim, não há que se falar em reunião de processos pendentes;

- que, quanto a nulidade, é de se dizer que no auto de infração, à fl. 3, a contribuinte é intimada a recolher ou impugnar o débito apurado. A impugnação ora analisada é prova de que o direito de defesa está sendo exercitado e de que não foi cerceado. Por sua vez, nada há que demande o saneamento previsto no art. 60 do Decreto nº 70.235, de 1972. Pelo que consta dos autos, não se verificam irregularidades, incorreções nem omissões que prejudiquem a compreensão do lançamento e a elaboração pela contribuinte de sua defesa. Além dos dispositivos que regem a matéria, na peça contestada consta a descrição das infrações cometidas, não se verificando a disparidade argüida entre eles. Com efeito, à interessada foi dada saber qual acusação lhe foi imputada e o enfrentamento das questões na impugnação denota a sua completa compreensão. Por conseguinte, não se verifica o alegado cerceamento do direito de defesa por constar do enquadramento legal vasta legislação acerca da matéria e não apenas dispositivo aplicável ao caso concreto;

- que, quanto a vista dos autos, é de se dizer que é facultada ao contribuinte vista do processo dentro do prazo de trinta dias contados da ciência do auto de infração. Também é facultado ao sujeito passivo ou a seu mandatário a requisição do fornecimento de cópia do processo (art. 38, § 2º da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995). Frise-se, por conseguinte, que os autos estiveram a disposição da contribuinte, de acordo com a sua conveniência, no órgão preparador durante o prazo para a impugnação. Assim, foi-lhe garantido o pleno acesso a todos os documentos que constituem o processo. Inexiste nos autos qualquer ato restringindo o direito de a contribuinte apresentar impugnação à exigência imposta no auto de infração, bem como carrear aos autos elementos de prova para elidir o feito fiscal. A impugnação ora analisada é prova de que o direito de defesa está sendo exercitado e de que não foi cerceado. Nela, a autuada refuta a integralidade do lançamento, revelando conhecer as acusações que lhe foram imputadas e os elementos nas quais se baseiam. Rebate-as de forma meticulosa, com argumentos que abrangem questões preliminares como também razões de mérito, o que demonstra que o pedido de vista efetuado no corpo da impugnação tem objetivo meramente procrastinatório;

- que, quanto ao Processo Administrativo Fiscal, é de se dizer que o Decreto nº 70.235, de 1972, trata da lide fiscal como algo que gira em torno da *exigência* fiscal e é por ela delimitada. Antes da formalização da exigência, ou seja, antes da ciência do auto de infração, não há o que contestar, não há do que se defender, não há litígio. A impugnação da *exigência* é que instaura o contraditório, ou seja, a fase litigiosa do procedimento (art. 14 do Decreto nº 70.235, de 1972). O procedimento de lançamento é inquisitivo e a autoridade fiscal pode, inclusive, lavrar o auto de infração sem prévia audiência do contribuinte (art. 3º, parágrafo único, da IN SRF nº 94, de 24 de dezembro de 1997). Não obstante, no caso em apreço, foram feitas intimações para a contribuinte prestar esclarecimentos e tomar conhecimento da fiscalização desenvolvida. A alegação de que não estava presente no momento em que Roger de Moura Tonidandel prestou informações à fiscalização não macula o

lançamento. Os esclarecimentos acerca da empresa Shareconsult Empreendimentos Imobiliários Ltda. prestados pelo referido sócio fundador constam do Termo de Declaração às fls. 50 a 52 e foram reproduzidos no Termo de Verificação Fiscal, no seu item 13, parte integrante do auto de infração, do qual a contribuinte foi cientificada. Assim, lembrando-se que o momento oportuno para apresentação das razões de discordância do lançamento é quando da apresentação da impugnação, não há que se falar em cerceamento do direito de defesa;

- que, quanto as provas, é de se dizer que os documentos em que se baseou a fiscalização para apurar os valores de rendimentos tributáveis constam dos autos, e, se houver discordância por parte da contribuinte, a esta cabe manifestá-la, na condição de impugnante, e não somente sugeri-la, procurando transferir o ônus da produção de provas para a autoridade administrativa;

- que, quanto a requisição dos extratos bancários, é de se dizer que na impugnação, a contribuinte afirma que entregou sua documentação bancária, mas somente o fez mediante intimação irregular, pois o auditor fiscal não tinha competência para requer os extratos de movimentação financeira. Entretanto, não é o que se observa nos autos. A contribuinte, apesar de intimada e reintimada a apresentar os extratos de suas contas bancárias, deixou de fazê-lo. Assim sendo, a alegação apresentada mostra-se estranha ao processo;

- que, quanto ao lançamento com base em extratos bancários e da inclusão de receitas indevidas — cheques devolvidos, é de se dizer que em sua defesa, a contribuinte insurge-se contra o lançamento com base em extratos bancários e contra a inclusão de receitas indevidas — cheques devolvidos. Ocorre que o lançamento se baseou nas informações contidas na DIRF emitida pela Prefeitura de Belo Horizonte e na Ata de Assembléia da Sociedade Falgo Empreendimentos S/A.;

- que, quanto a tributação na declaração de ajuste anual, é de se dizer que conforme se verifica no auto de infração, o autuante efetuou corretamente o lançamento, apurando as omissões mensalmente, submetendo-as ao ajuste anual. Dessa forma o valor tributado no ajuste anual foi o somatório dos valores apurados mês a mês, perfazendo o valor total de R\$ 2.806.477,80 no ano-calendário 2004;

- que, quanto a desconstituição dos contratos de mútuo e exclusão indevida de receitas comprovadas, é de se dizer que no procedimento fiscal, foi verificada omissão de rendimentos devido à ocorrência de variação patrimonial no valor de R\$ 2.774.029,94, não respaldado por rendimentos tributáveis, isentos e não-tributáveis, tributáveis exclusivamente na fonte ou objeto de tributação definitiva declarados. Em consonância com o "Termo de Verificação Fiscal" e Ata de Assembléia da Sociedade Falgo Empreendimentos S/A (fls. 109 e 110), a contribuinte subscreveu 560.000 ações ordinárias nominativas, sem valor nominal, ao preço total de emissão de R\$ 2.800.000,00, totalmente integralizado em moeda corrente do país, em 22 de novembro de 2004. Tal operação, porém, não foi informada na Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda da contribuinte referente ao exercício 2005. Ainda em conformidade com os autos, na apuração da variação patrimonial a descoberto no valor de R\$ 2.774.029,94, foram considerados os rendimentos efetivamente recebidos da Prefeitura de Belo Horizonte até novembro, ou seja, a diferença entre os valores dos rendimentos pagos e o imposto de renda retido da fonte, conforme discriminado no "Demonstrativo de Variação Patrimonial Mensal" (fl. 30), parte integrante do processo. Nas Declarações de Ajuste Anual do Imposto de Renda referentes aos exercícios de 2004 e 2005, foi informado no Quadro 10 — Dívidas e Ônus Reais que houve um empréstimo de mútuo junto a Empresa Shareconsult no valor de R\$ 5.231.190,00 durante o ano-calendário de 2003. De acordo com o "Termo de Verificação Fiscal", não constam lançamentos de pagamento, empréstimos ou distribuição de

lucros durante o ano-calendário de 2003 nos Livros Diário e Razão Analítico da mencionada empresa;

- que, quanto a ilegalidade de lançamentos sobre tributos pagos e não declarados, é de se dizer que no procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pela contribuinte, também foi verificada omissão de rendimentos recebidos da Prefeitura Municipal de Belo Horizonte durante o ano-calendário de 2004 no valor total de R\$ 32.447,86, conforme DIRF de fl. 125. Em sua defesa, a contribuinte alega que foram ignorados os valores de imposto de renda retido na fonte dos rendimentos recebidos da Prefeitura Municipal de Belo Horizonte. Examinando os autos, juntamente com a tela extraída do Banco de Dados da Receita Federal do Brasil correspondente à Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte — DIRF, fl. 125, verifica-se que, ao contrário do alegado, foi considerado pela fiscalização o imposto de renda retido na fonte no valor total de R\$ 3.570,51 pela Prefeitura Municipal de Belo Horizonte. O Demonstrativo de Compensação de Valores à fl. 09, frise-se, deixa isso bem claro;

- que, quanto a multa de ofício, é de se dizer que no exercício 2005, a contribuinte não declarou rendimentos tributáveis, rendimentos isentos e não-tributáveis e sujeitos à tributação exclusiva. Foi verificada variação patrimonial a descoberto no montante de R\$ 2.774.029,94 e omissão de rendimentos recebidos pela Prefeitura de Belo Horizonte no montante de R\$ 32.447,86. No caso, não se tratou de omissão de uma operação isolada ou de valor irrisório, que pudesse ser decorrente de equívoco, esquecimento, negligência, desorganização, mas de operações de montante considerável.

As ementas que consubstanciam a presente decisão são as seguintes:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2005

INTIMAÇÃO POSTAL. DESNECESSIDADE DE ENTREGA DA CORRESPONDÊNCIA AO PRÓPRIO AUTUADO.

A eficácia da intimação postal se perfaz com a entrega da correspondência no endereço eleito pelo sujeito passivo. Desnecessária a entrega pessoal.

NULIDADE.

Os casos de nulidade são os descritos no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.

DIREITO DE DEFESA. CERCEAMENTO. INOCORRÊNCIA.

Estando o procedimento fiscal realizado em estrita observância às suas normas de regência, não há que se falar em cerceamento do direito de defesa.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO.

Constituem rendimentos brutos sujeitos ao imposto de renda as quantias correspondentes a acréscimo patrimonial quando esse não for justificado pelos rendimentos tributáveis, isentos e não-tributáveis ou por rendimentos tributados exclusivamente na

fonte, apurados por meio do confronto entre os recursos e os dispêndios realizados pelo contribuinte.

INCONSTITUCIONALIDADE.

Não cabe às autoridades administrativas julgar a matéria do ponto de vista constitucional.

MULTA. CARÁTER CONFISCATORIO.

A vedação ao confisco pela Constituição da República Federativa do Brasil, de 5 de outubro de 1988, é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicar a multa, nos moldes da legislação que a instituiu.

MULTA QUALIFICADA.

A multa de ofício de 150% é aplicável sempre que presentes os elementos que caracterizam, em tese, o evidente intuito de fraude.

JUROS DE MORA.

A partir de 01/04/1995, por expressa disposição legal, a teor do disposto no art. 13 da Lei nº 9.065, de 1995, os juros de mora serão equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - Selic.

Lançamento Procedente

Cientificado da decisão de Primeira Instância, em 03/06/2009, conforme Termo constante às fls. 269/271, e, com ela não se conformando, a contribuinte interpôs, em tempo hábil 02/07/2009), o recurso voluntário de fls. 274/381, no qual demonstra irresignação contra a decisão supra, 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 preliminar da matéria, verifica-se que a autoridade lançadora entendeu haver omissão de rendimentos diante da constatação de variação patrimonial a descoberto, apurado através de “fluxo financeiro”, onde se verificou excesso de aplicações sobre as origens, não respaldados por recursos com origem declarada e/ou comprovada (tributados, não tributáveis ou tributados exclusivamente na fonte).

É de se ressaltar, que resta claro, nos demonstrativos contidos nos autos, que o acréscimo patrimonial a descoberto tem origem na subscrição das 560.000 (quinhentas e sessenta mil) ações ordinárias, ao preço total de emissão de R\$ 2.800.000,00 (Dois milhões e oitocentos mil reais), totalmente integralizado em moeda corrente em novembro de 2004, conforme Ata da Assembléia Extraordinária da Sociedade Falgo Empreendimentos e Participações S/A, de 22 de Novembro de 2004, e, diante do fato que soma dos rendimentos declarados e não declarado na Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda da Pessoa Física, do exercício de 2005, ano-calendário de 2004, são insuficientes para dar suporte aos gastos/dispêndios incorridos, configurou-se a ocorrência de acréscimo patrimonial a descoberto no mês de novembro do ano-calendário de 2004, conforme Demonstrativo de Variação Patrimonial Mensal, caracterizando, assim, omissão de rendimentos.

A autoridade julgadora de primeira instância resolveu julgar procedente o lançamento, por entender que o contribuinte não logrou comprovar a origem dos recursos utilizados para satisfazer os dispêndios realizados no ano-calendário questionado.

Inconformado, em virtude de não ter logrando êxito na instância inicial, a contribuinte apresenta a sua peça recursal a este E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais pleiteando a reforma da decisão prolatada na Primeira Instância onde se insurge contra o lançamento mantido pela autoridade julgadora, argüindo inicialmente as preliminares de nulidades do lançamento e, no mérito, tece considerações sobre a impossibilidade de se tributar por mera presunção, já que entende que as variações patrimoniais a descoberto somente surgiram diante do fato da autoridade lançadora ter computado, para este fim, o valores utilizados no aumento de capital social da empresa que era sócia.

Desta forma, a discussão neste colegiado se prende, tão somente, sobre acréscimo patrimonial a descoberto, previsto no § 1º do artigo 3º da Lei nº. 7.713, de 1988.

Cabe, inicialmente, ressaltar, que quanto as preliminares de nulidade do lançamento suscitadas pela recorrente concordo com a decisão de Primeira Instância as quais adoto como matéria de reforço neste meu voto e para que não ocorra nenhuma dúvida neste julgamento as posiciono na forma abaixo:

1 - QUANTO A VALIDADE DA INTIMAÇÃO: O auto de infração foi lavrado em 21/08/2008, tendo sido encaminhado para intimação por via postal em 28/08/2008 (fl. 134). A contribuinte apresentou impugnação em 01/10/2008, dentro, pois, do prazo estabelecido no art. 15, caput, art. 23, inc. II, § 2º, inc. II. Observe-se que não é pressuposto para validade da intimação postal a recepção do envelope diretamente pelo contribuinte. Por conseguinte, não tem relevância a data em que a correspondência tenha sido entregue à interessada, por ocasião de seu regresso de viagem, não lhe socorrendo o argumento que teve seu prazo para apresentar a impugnação diminuído.

2 - QUANTO A CORRETA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO: O auto de infração às fls. 3 a 29 formaliza exigência relativa a Imposto de Renda Pessoa Física, decorrente de omissão de rendimentos. O lançamento não resulta de tributação reflexa, ou seja, não possui relação de causa e efeito que o vincule a um lançamento principal na pessoa jurídica. Assim, não há que se falar em reunião de processos pendentes.

3 - QUANTO A NULIDADE DO LANÇAMENTO: No auto de infração, à fl. 3, a contribuinte é intimada a recolher ou impugnar o débito apurado. A impugnação ora analisada é prova de que o direito de defesa está sendo exercitado e de que não foi cerceado. Por sua vez, nada há que demande o saneamento previsto no art. 6º do Decreto nº 70.235, de 1972. Pelo que consta dos autos, não se verificam irregularidades, incorreções nem omissões que prejudiquem a compreensão do lançamento e a elaboração pela contribuinte de sua defesa. Além dos dispositivos que regem a matéria, na peça contestada consta a descrição das infrações cometidas, não se verificando a disparidade argüida entre eles. Com efeito, à interessada foi dada saber qual acusação lhe foi imputada e o enfrentamento das questões na impugnação denota a sua completa compreensão. Por conseguinte, não se verifica o alegado cerceamento do direito de defesa por constar do enquadramento legal vasta legislação acerca da matéria e não apenas dispositivo aplicável ao caso concreto.

4 - QUANTO A VISTA DOS AUTOS: É facultada ao contribuinte vista do processo dentro do prazo de trinta dias contados da ciência do auto de infração. Também é facultado ao sujeito passivo ou a seu mandatário a requisição do fornecimento de cópia do processo (art. 38, § 2º da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995). Frise-se, por conseguinte, que os autos estiveram a disposição da contribuinte, de acordo com a sua conveniência, no órgão preparador durante o prazo para a impugnação. Assim, foi-lhe garantido o pleno acesso a todos os documentos que constituem o processo. Inexiste nos autos qualquer ato restringindo o direito de a contribuinte apresentar impugnação à exigência imposta no auto de infração, bem como carrear aos autos elementos de prova para elidir o feito fiscal. A impugnação ora analisada é prova de que o direito de defesa está sendo exercitado e de que não foi cerceado. Nela, a autuada refuta a integralidade do lançamento, revelando conhecer as acusações que lhe foram imputadas e os elementos nas quais se baseiam. Rebate-as de forma meticulosa, com argumentos que abrangem questões preliminares como também razões de mérito, o que demonstra que o pedido de vista efetuado no corpo da impugnação tem objetivo meramente procrastinatório.

5 - QUANTO AO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL: O Decreto nº 70.235, de 1972, trata da lide fiscal como algo que gira em torno da exigência fiscal e é por ela delimitada. Antes da formalização da exigência, ou seja, antes da ciência do auto de infração, não há o que contestar, não há do que se defender, não há litígio. A impugnação da exigência é que instaura o contraditório, ou seja, a fase litigiosa do procedimento (art. 14 do Decreto nº 70.235, de 1972). O procedimento de lançamento é inquisitivo e a autoridade fiscal pode, inclusive, lavrar o auto de infração sem prévia audiência do contribuinte (art. 3º, parágrafo único, da IN SRF nº 94, de 24 de dezembro de 1997). Não obstante, no caso em apreço, foram feitas intimações para a contribuinte prestar esclarecimentos e tomar

conhecimento da fiscalização desenvolvida. A alegação de que não estava presente no momento em que Roger de Moura Tonidandel prestou informações à fiscalização não macula o lançamento. Os esclarecimentos acerca da empresa Shareconsult Empreendimentos Imobiliários Ltda. prestados pelo referido sócio fundador constam do Termo de Declaração às fls. 50 a 52 e foram reproduzidos no Termo de Verificação Fiscal, no seu item 13, parte integrante do auto de infração, do qual a contribuinte foi cientificada. Assim, lembrando-se que o momento oportuno para apresentação das razões de discordância do lançamento é quando da apresentação da impugnação, não há que se falar em cerceamento do direito de defesa.

6 - QUANTO AS PROVAS: Os documentos em que se baseou a fiscalização para apurar os valores de rendimentos tributáveis constam dos autos, e, se houver discordância por parte da contribuinte, a esta cabe manifestá-la, na condição de impugnante, e não somente sugeri-la, procurando transferir o ônus da produção de provas para a autoridade administrativa.

7 - QUANTO A REQUISIÇÃO DOS EXTRATOS BANCÁRIOS: Na impugnação, a contribuinte afirma que entregou sua documentação bancária, mas somente o fez mediante intimação irregular, pois o auditor fiscal não tinha competência para requer os extratos de movimentação financeira. Entretanto, não é o que se observa nos autos. A contribuinte, apesar de intimada e reintimada a apresentar os extratos de suas contas bancárias, deixou de fazê-lo. Assim sendo, a alegação apresentada mostra-se estranha ao processo.

8 - QUANTO AO LANÇAMENTO COM BASE EM EXTRATOS BANCÁRIOS E DA INCLUSÃO DE RECEITAS INDEVIDAS — CHEQUES DEVOLVIDOS: Em sua defesa, a contribuinte insurge-se contra o lançamento com base em extratos bancários e contra a inclusão de receitas indevidas — cheques devolvidos. Ocorre que o lançamento se baseou nas informações contidas na DIRF emitida pela Prefeitura de Belo Horizonte e na Ata de Assembléia da Sociedade Falgo Empreendimentos S/A.

9 - QUANTO A TRIBUTAÇÃO NA DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL: Conforme se verifica no auto de infração, o autuante efetuou corretamente o lançamento, apurando as omissões mensalmente, submetendo-as ao ajuste anual. Dessa forma o valor tributado no ajuste anual foi o somatório dos valores apurados mês a mês, perfazendo o valor total de R\$ 2.806.477,80 no ano-calendário 2004.

Estas matérias suscitadas pela recorrente como sendo as preliminares foram rejeitadas pela autoridade julgadora em Primeira Instância com base, em síntese, nos argumentos acima mencionados e adotados por este relator e que cuja rejeição será abrangida pelas análises abaixo.

Quanto às preliminares de nulidade argüida, sob o entendimento de que de que houve, em síntese, ofensa ao princípio constitucional do contraditório e ampla defesa, assegurado no art. 5º, inciso LV, da Constituição Federal de 1988, por discordar, em síntese, dos procedimentos adotados pela fiscalização para lavratura do presente Auto de infração, é de se dizer que não tem razão o suplicante, pelos motivos que se seguem.

Entendo, que o procedimento fiscal realizado pelo agente do fisco foi efetuado dentro da estrita legalidade, com total observância ao Decreto nº 70.235, de 1972, que regula o Processo Administrativo Fiscal (é o único que se tem em matéria tributária), não se vislumbrando, no caso sob análise, qualquer ato ou procedimento que tenha violado ou subvertido o princípio do devido processo legal.

Resta claro, no desenvolvimento do procedimento fiscal, que os demonstrativos esclarecem de maneira convincente a origem dos valores que tomaram parte do demonstrativo de apuração do acréscimo patrimonial a descoberto questionado.

Ora, é dever do contribuinte informar e, se for o caso, comprovar os dados nos campos próprios das correspondentes declarações de rendimentos e, conseqüentemente, calcular e pagar o montante do imposto apurado, por outro lado, cabe a autoridade fiscal o dever da conferência destes dados. Assim, na ausência de comprovação, por meio de documentação hábil e idônea, das deduções realizadas na base de cálculo do imposto de renda, é dever de a autoridade fiscal efetuar a sua glosa e constituir o lançamento para efetuar a cobrança deste crédito tributário apurado.

O princípio da verdade material tem por escopo, como a própria expressão indica, a busca da verdade real, verdadeira, e consagra, na realidade, a liberdade da prova, no sentido de que a Administração possa valer-se de qualquer meio de prova que a autoridade processante ou julgadora tome conhecimento, levando-as aos autos, naturalmente, e desde que, obviamente dela dê conhecimento às partes; ao mesmo tempo em que deva reconhecer ao contribuinte o direito de juntar provas ao processo até a fase de interposição do recurso voluntário.

O Decreto n.º 70.235, de 1972, em seu artigo 9º, define o auto de infração e a notificação de lançamento como instrumentos de formalização da exigência do crédito tributário, quando afirma:

A exigência do crédito tributário será formalizado em auto de infração ou notificação de lançamento distinto para cada tributo

Com nova redação dada pelo art. 1º da Lei n.º 8.748/93:

A exigência de crédito tributário, a retificação de prejuízo fiscal e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada imposto, contribuição ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.

O auto de infração, bem como a notificação de lançamento por constituírem peças básicas na sistemática processual tributária, a lei estabeleceu requisitos específicos para a sua lavratura e expedição, sendo que a sua lavratura tem por fim deixar consignado a ocorrência de uma ou mais infrações à legislação tributária, seja para o fim de apuração de um crédito fiscal, seja com o objetivo de neutralizar, no todo ou em parte, os efeitos da compensação de prejuízos a que o contribuinte tenha direito, e a falta do cumprimento de forma estabelecida em lei torna inexistente o ato, sejam os atos formais ou solenes. Se houver vício na forma, o ato pode invalidar-se.

Ora, não procede à nulidade do lançamento suscitada sob o argumento de que o auto de infração não foi lavrado dentro dos parâmetros exigidos pelo art. 10 do Decreto n.º 70.235, de 1972, ou seja, que a sua lavratura foi efetuada de forma a prejudicar a ampla defesa.

Com a devida vênia, o Auto de Infração foi lavrado tendo por base os valores constantes em documentos oficiais enviados pelas instituições envolvidas, bem com a própria declaração de rendimentos da suplicante, onde consta de forma clara que houve omissão de rendimentos, devidamente individualizados e detalhados nos relatórios, que são partes integrantes do Auto de Infração, sendo que o mesmo, identifica por nome e CPF o autuado,

esclarece onde foi lavrado, cuja ciência foi por AR e descreve a irregularidade praticada e o seu enquadramento legal assinado pelo Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, cumprindo o disposto no art. 142 do Código Tributário Nacional, ou seja, o ato é próprio do agente administrativo investido no cargo de Auditor-Fiscal.

Não tenho dúvidas, que o excesso de formalismo, a vedação à atuação de ofício do julgador na produção de provas e a declaração de nulidades puramente formais são exemplos possíveis de serem extraídos da prática forense e estranhos ao ambiente do processo administrativo fiscal.

A etapa contenciosa caracteriza-se pelo aparecimento formalizado no conflito de interesses, isto é, transmuda-se a atividade administrativa de procedimento para processo no momento em que o contribuinte registra seu inconformismo com o ato praticado pela administração, seja ato de lançamento de tributo ou qualquer outro ato que, no seu entender, causa-lhe gravame com a aplicação de multa por suposto não-cumprimento de dever instrumental.

Assim, a etapa anterior à lavratura do auto de infração e ao processo administrativo fiscal, constitui efetivamente uma fase inquisitória, que apesar de estar regrada em leis e regulamentos, faculta à Administração a mais completa liberdade no escopo de flagrar a ocorrência do fato gerador. Nessa fase não há contraditório, porque o fisco está apenas coletando dados para se convencer ou não da ocorrência do fato impositivo ensejador da tributação. Não há, ainda, exigência de crédito tributário formalizada, inexistindo, conseqüentemente, resistência a ser oposta pelo sujeito fiscalizado.

O lançamento, como ato administrativo vinculado, celebra-se com estrita observância dos pressupostos estabelecidos pelo art. 142 do Código Tributário Nacional, cuja motivação deve estar apoiada estritamente na lei, sem a possibilidade de realização de um juízo de oportunidade e conveniência pela autoridade fiscal. O ato administrativo deve estar consubstanciado por instrumentos capazes de demonstrar, com segurança e certeza, os legítimos fundamentos reveladores da ocorrência do fato jurídico tributário. Isso tudo foi observado quando da determinação do tributo devido, através do Auto de Infração lavrado. Assim, não há como pretender premissas de nulidade do auto de infração, nas formas propostas pelo recorrente, neste processo, já que o mesmo preenche todos os requisitos legais necessários.

Nunca é demais lembrar, que até a interposição da peça impugnatória pelo contribuinte, o conflito de interesses ainda não está configurado. Os atos anteriores ao lançamento referem-se à investigação fiscal propriamente dita, constituindo-se medidas preparatórias tendentes a definir a pretensão da Fazenda. Ou seja, são simples procedimentos que tão-somente poderão conduzir a constituição do crédito tributário.

Na fase procedimental não há que se falar em contraditório ou ampla defesa, pois não há ainda, qualquer espécie de pretensão fiscal sendo exigida pela Fazenda Pública, mas tão-somente o exercício da faculdade da administração tributária em verificar o fiel cumprimento da legislação tributária por parte do sujeito passivo. O litígio só vem a ser instaurado a partir da impugnação tempestiva da exigência, na chamada fase contenciosa, não se podendo cogitar de preterição do direito de defesa antes de materializada a própria exigência fiscal por intermédio de auto de infração ou notificação do lançamento.

Assim, após a impugnação, oportuniza-se ao contribuinte a contestação da exigência fiscal. A partir daí, instaura-se o processo, ou seja, configura-se o litígio.

Ora, não há como negar que as irregularidades apontadas pela autoridade lançadora foram devidamente caracterizadas e compreendidas pelo suplicante, tanto é verdade que a mesma contestou o referido auto de infração de forma a não deixar dúvidas quanto ao perfeito conhecimento dos fatos, através da Impugnação. Portanto, o fundamental é que o contribuinte tenha tomado ciência do presente auto de infração, e tenha exercido de forma plena, dentro do prazo legal, o seu direito de defesa e oportunidade para apresentar dos documentos comprobatórios de suas alegações.

Enfim, no caso dos autos, a autoridade lançadora cumpriu todos os preceitos estabelecidos na legislação em vigor e o lançamento foi efetuado com base em dados reais sobre a suplicante, conforme se constata nos autos, com perfeito embasamento legal e tipificação da infração cometida. Como se vê, não procede à situação conflitante alegada pela recorrente, ou seja, não se verificam, por isso, os pressupostos exigidos que permitam a declaração de nulidade do Auto de Infração.

Quanto a preliminar de nulidade no que diz respeito ao recebimento da notificação de lançamento impõe-se necessário verificar se, em verdade, houve ou não apresentação tempestiva do recurso voluntário, bem como se existe alguma justificativa razoável para se processar o recurso voluntário em outra data, senão aquela original prevista na legislação de regência.

Ao tratar da intimação o Processo Administrativo Fiscal (Decreto nº 70.235, de 1972 e suas alterações posteriores) se manifesta da seguinte forma:

Art. 23. Far-se-á a intimação:

I - pessoal, pelo autor do procedimento ou por agente do órgão preparador, na repartição ou fora dela, provada com a assinatura do sujeito passivo, seu mandatário ou preposto, ou, no caso de recusa, com declaração escrita de quem o intimar; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

II - por via postal, telegráfica ou por qualquer outro meio ou via, com prova de recebimento no domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

III - por meio eletrônico, com prova de recebimento, mediante: (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

a) envio ao domicílio tributário do sujeito passivo; ou (Incluída pela Lei nº 11.196, de 2005)

b) registro em meio magnético ou equivalente utilizado pelo sujeito passivo. (Incluída pela Lei nº 11.196, de 2005)

§ 1º Quando resultar improficuo um dos meios previstos no caput deste artigo, a intimação poderá ser feita por edital publicado: (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

I - no endereço da administração tributária na internet; (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

II - em dependência, franqueada ao público, do órgão encarregado da intimação; ou (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

III - uma única vez, em órgão da imprensa oficial local. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

§ 2º Considera-se feita a intimação:

I - na data da ciência do intimado ou da declaração de quem fizer a intimação, se pessoal;

II - no caso do inciso II do caput deste artigo, na data do recebimento ou, se omitida, quinze dias após a data da expedição da intimação; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

III - se por meio eletrônico, 15 (quinze) dias contados da data registrada: (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

a) no comprovante de entrega no domicílio tributário do sujeito passivo; ou (Incluída pela Lei nº 11.196, de 2005)

b) no meio magnético ou equivalente utilizado pelo sujeito passivo; (Incluída pela Lei nº 11.196, de 2005)

IV - 15 (quinze) dias após a publicação do edital, se este for o meio utilizado. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

§ 3º Os meios de intimação previstos nos incisos do caput deste artigo não estão sujeitos a ordem de preferência. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

§ 4º Para fins de intimação, considera-se domicílio tributário do sujeito passivo: (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

I - o endereço postal por ele fornecido, para fins cadastrais, à administração tributária; e (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

II - o endereço eletrônico a ele atribuído pela administração tributária, desde que autorizado pelo sujeito passivo. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

§ 5º O endereço eletrônico de que trata este artigo somente será implementado com expresso consentimento do sujeito passivo, e a administração tributária informar-lhe-á as normas e condições de sua utilização e manutenção. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

§ 6º As alterações efetuadas por este artigo serão disciplinadas em ato da administração tributária. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

Pela análise preliminar das peças processuais é possível se inferir, a primeira vista, que os fatos ocorreram da forma abaixo discriminada, e por via de consequência com o resultado previsível ali exposto. Senão, vejamos.

O auto de infração foi lavrado em 21/08/2008, tendo sido encaminhado para intimação por via postal em 28/08/2008 (fl. 134). A contribuinte apresentou impugnação em 01/10/2008, dentro, pois, do prazo estabelecido no art. 15, caput, art. 23, inc. II, § 2º, inc. II. Ou seja, o Auto de Infração foi encaminhado para o endereço indicado pela contribuinte em sua Declaração de Ajuste Anual, a contribuinte apresentou dentro do prazo legal a sua impugnação, cumprindo-se os pressupostos do processo Administrativo Fiscal.

A recorrente, em suas razões recursais, rebate os fatos suscitando uma questão prejudicial sob o argumento que não foi a própria que recebeu os documentos enviados.

Inicialmente é de se observar, que quando a decisão em primeira instância é desfavorável ao contribuinte, este poderá entrar com um recurso chamado Recurso Voluntário, questionando a decisão proferida pela administração em primeira instância, lembrando que este recurso é um direito facultativo do contribuinte. Em casos que o contribuinte não concordar, somente em parte, com a decisão administrativa da primeira instância ele poderá recorrer apenas desta parte e quitar a parte não recorrida da decisão. Em nome dos princípios do contraditório e ampla defesa o prazo para entrar com o Recurso Voluntário é de 30 dias, a contar da data da ciência da decisão de primeira instância.

O Processo Administrativo Fiscal - PAF estabelece no artigo 5º que os prazos são contínuos, excluindo-se de sua contagem o dia do início e incluindo-se o do vencimento. E que só se iniciam ou vencem no dia de expediente normal no órgão em que corra o processo que deva ser praticado o ato. O prazo preclusivo para impugnar é de 30 (trinta) dias contados da intimação para recolher o crédito tributário objeto de lançamento pela Autoridade Administrativa, segundo definido no art. 15 do PAF. As disposições do § 4º do art. 16, do mesmo diploma, estabelecem que a prova documental seja apresentada juntamente com a impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, salvo por motivos de força maior, direitos ou fatos supervenientes. Também, o prazo é de 30 (trinta) dias contado da ciência da decisão que julgar procedente total ou parcialmente para interpor recurso voluntário perante os conselhos de contribuintes, conforme previsto no artigo 33 do Processo Administrativo Fiscal - PAF.

Ora, no presente caso, a intimação da ciência do Auto de infração foi enviada para o endereço fornecido pela recorrente, fato não negado e, portanto, conforme o dispositivo acima, a intimação reputa-se válida.

Como visto a tese apresentada, pela recorrente, não encontra respaldo no Processo Administrativo Fiscal, aprovado pelo Decreto nº 70.235, de 1972 e suas alterações posteriores, já que a correspondência foi enviada para o endereço indicado pela recorrente, sendo irrelevante a pessoa que tenha recebido neste endereço.

Acolher a pretensão da suplicante implicaria grave ofensa aos princípios que regem o Processo Administrativo Fiscal, já que a validade da intimação via postal, foi dirigida para o domicílio fiscal da contribuinte e cujo recebimento está documentado nos autos é matéria com jurisprudência mansa e pacífica nos Conselhos de Contribuintes, dos quais reproduzimos os seguintes Acórdãos:

Acórdão 202-08.457, de 21 de maio de 1996

NORMAS PROCESSUAIS – É válida a intimação via postal remetida ao endereço da pessoa jurídica que consta do Cadastro da Fazenda Nacional, ainda mais quando a mesma exerce atividades normalmente no endereço indicado. A lei processual

não exige que a ciência de recebimento do Auto de Infração seja dada por representante legal da empresa, sendo válido o recebimento e ciência aposto por qualquer pessoa que receber o AR no endereço indicado.

Acórdão 202-10.924, de 03 de março de 1999

NORMAS PROCESSUAIS – Válida a intimação via postal endereçada para domicílio fiscal da intimada com recepção comprovada mediante a junta do respectivo Aviso de Recebimento. PEREMPÇÃO – Recurso apresentado após o decurso do prazo consignado no caput do artigo 33 do Decreto nº 70.235/72. – Por perempto, dele não se toma conhecimento.

Acórdão nº: 104-13.527, de 09 de julho de 1996

NOTIFICAÇÃO – CIÊNCIA. Considera-se feita à intimação, quando por via postal ou telegráfica, a data do recebimento, ainda que assinatura aposta no aviso de recebimento seja a do porteiro do edifício do contribuinte, pessoa esta idônea a recepcionar as correspondências dos moradores.

Ora, não há mais nada para se discutir, a recorrente foi formalmente cientificada. É indiscutível que o prazo para apresentar a peça recursal é de trinta dias, contados na forma do disposto no artigo 5º, parágrafo único, do Decreto n.º 70.235, de 1972, combinado com o art. 33 do mesmo Decreto e foi isto que aconteceu, já que a recorrente apresentou tempestivamente a sua peça impugnatória.

Da análise do mérito se verifica que a autoridade lançadora constatou, através do levantamento de entradas e saídas de recursos – fluxo financeiro (“fluxo de caixa”), que a contribuinte apresentou, durante o ano-calendário de 2004, saldos negativos, representando desta forma presunção de omissão de rendimentos, já que consumia/aplicava mais do que possuía de recursos com origem justificada, através de rendimentos tributados, não tributáveis, isentos, tributados exclusivamente na fonte, ou que provinham de empréstimos, etc.

Não há dúvidas, nos autos, que o suplicante foi tributado diante da constatação de omissão de rendimentos, pelo fato do fisco ter verificado, através do levantamento mensal de origens e aplicações de recursos, que o mesmo apresentava “um acréscimo patrimonial a descoberto”, “saldo negativo mensal”, ou seja, aplicava e/ou consumia mais do que possuía de recursos com origem justificada.

Sobre este “acrécimo patrimonial a descoberto”, “saldo negativo” cabe tecer algumas considerações.

Sempre que se apura de forma inequívoca um acréscimo patrimonial a descoberto, na acepção do termo, é lícito à presunção de que tal acréscimo foi construído com recursos não indicados na declaração de rendimentos do contribuinte.

A situação patrimonial do contribuinte é medida em dois momentos distintos. No início do período considerado e no seu final, pela apropriação dos valores constantes de sua declaração de bens. O eventual acréscimo na situação patrimonial constatado na posição do final do período em comparação da mesma situação no seu início é considerado como acréscimo patrimonial. Para haver equilíbrio fiscal deve corresponder, tal acréscimo (que leva

em consideração os bens, direitos e obrigações do contribuinte) deve estar respaldado em rendimentos auferidos (tributadas, não tributáveis, isentas ou tributadas exclusivamente na fonte) e/ou empréstimos, etc.

No caso em questão, a tributação não decorreu do comparativo entre as situações patrimoniais do contribuinte ao final e início do período, ou seja, na acepção do termo “acréscimo patrimonial”. Portanto, não pode ser tratada como simples acréscimo patrimonial. Desta forma, não há que se falar de acréscimo patrimonial a descoberto apurado na declaração anual de ajuste.

Vistos esses fatos, cabe mencionar a definição do fato gerador da obrigação tributária principal que é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência (art. 114 do CTN).

Esta situação é definida no art. 43 do Código Tributário Nacional, como sendo a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de proventos de qualquer natureza, que no caso em pauta é a omissão de rendimentos.

Ocorrendo o fato gerador, compete à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível (CTN, art. 142).

Ainda, segundo o parágrafo único, deste artigo, a atividade administrativa do lançamento é vinculada, ou seja, constitui procedimento vinculado à norma legal. Os princípios da legalidade estrita e da tipicidade são fundamentais para delinear que a exigência tributária se dê exclusivamente de acordo com a lei e os preceitos constitucionais.

Assim, o imposto de renda somente pode ser exigido se efetivamente ocorrer o fato gerador, ou o lançamento será constituído quando se constatar que concretamente houve a disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de proventos de qualquer natureza.

Desta forma, podemos concluir que o lançamento somente poderá ser constituído a partir de fatos comprovadamente existentes, ou quando os esclarecimentos prestados forem impugnados pelos lançadores com elemento seguro de prova ou indício veemente de falsidade ou inexatidão.

Ora, se o fisco faz prova, através de demonstrativos de origens e aplicações de recursos - fluxo financeiro, que a recorrente efetuou gastos além da disponibilidade de recursos declarados, é evidente que houve omissão de rendimentos e esta omissão deverá ser apurada no mês em que ocorreu o fato.

Diz a norma legal que rege o assunto:

Lei n.º 7.713, de 1988:

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

Artigo 2º - O Imposto de Renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, à medida que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos.

Artigo 3º - O Imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvando o disposto nos artigos 9º a 14 desta Lei.

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

Lei n.º 8.134, de 1990:

Art. 1º - A partir do exercício-financeiro de 1991, os rendimentos e ganhos de capital percebidos por pessoas físicas residentes ou domiciliadas no Brasil serão tributados pelo Imposto de Renda na forma da legislação vigente, com as modificações introduzidas por esta Lei.

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

(...).

Art. 4º - Em relação aos rendimentos percebidos a partir de 1º de janeiro de 1991, o imposto de que trata o artigo 8º da Lei n.º 7.713, de 1988:

I - será calculado sobre os rendimentos efetivamente recebidos no mês.

Lei n.º 8.021, de 1990:

Art. 6º - O lançamento de ofício, além dos casos já especificados em lei, far-se-á arbitrando os rendimentos com base na renda presumida, mediante utilização dos sinais exteriores de riqueza.

§ 1º - Considera-se sinal exterior de riqueza a realização de gastos incompatíveis com a renda disponível do contribuinte.

§ 2º - Constitui renda disponível a receita auferida pelo contribuinte, diminuída dos abatimentos e deduções admitidos pela legislação do Imposto de Renda em vigor e do Imposto de Renda pago pelo contribuinte.

Como se depreende da legislação, anteriormente mencionada, o imposto de renda das pessoas físicas será apurado mensalmente, à medida que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, já que com a edição da Lei n.º 8.134, de 1990, que introduziu a declaração anual de ajuste para efeito de apuração do imposto devido pelas pessoas físicas, tanto o imposto devido como o saldo do imposto a pagar ou a restituir, passaram a ser determinados anualmente, donde se conclui que o recolhimento mensal passou a ser considerado como antecipação do devido e não como pagamento definitivo.

Nesta altura deve ser esclarecido, que os fatos geradores das obrigações tributárias são classificados como instantâneos ou complexivos. O fato gerador instantâneo, como o próprio nome revela, dá nascimento à obrigação tributária pela ocorrência de um acontecimento, sendo este suficiente por si só (imposto de renda na fonte). Em contraposição, os fatos geradores complexivos são aqueles que se completam após o transcurso de um determinado período de tempo e abrangem um conjunto de fatos e circunstâncias que, isoladamente considerados, são destituídos de capacidade para gerar a obrigação tributária exigível. Este conjunto de fatos se corporifica, depois de determinado lapso temporal, em um fato impositivo. Exemplo clássico de tributo que se enquadra nesta classificação de fato gerador complexivo é o imposto de renda da pessoa física, apurado no ajuste anual.

Aliás, a despeito da inovação introduzida pelo artigo 2º da Lei nº 7.713, de 1988, pelo qual se estipulou que “o imposto de renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, à medida que os rendimentos e ganhos de capital forem recebidos”, há que se ressaltar a relevância dos arts. 24 e 29 deste mesmo diploma legal e dos arts. 12 e 13 da Lei nº 8.383, de 1991 mantiveram o regime de tributação anual (fato gerador complexivo) para as pessoas físicas.

É de se observar, que para as infrações relativas à omissão de rendimentos, tem-se que, embora as quantias sejam recebidas mensalmente, o valor apurado será acrescido aos rendimentos tributáveis na Declaração de Ajuste Anual, submetendo-se à aplicação das alíquotas constantes da tabela progressiva anual. Portanto, no presente caso, não há que se falar de fato gerador mensal, haja vista que somente no dia 31/12 de cada ano se completa o fato gerador complexivo objeto da autuação em questão.

Em relação ao cômputo mensal do fato gerador, é de se observar que a Lei nº. 7.713, de 1988, instituiu, com relação ao imposto de renda das pessoas físicas, a tributação mensal à medida que os rendimentos forem auferidos. Contudo, embora devido mensalmente, quando o sujeito passivo deve apurar e recolher o imposto de renda, o seu fato gerador continuou sendo anual. Durante o decorrer do ano-calendário o contribuinte antecipa, mediante a retenção na fonte ou por meio de pagamentos espontâneos e obrigatórios, o imposto que será apurado em definitivo quando da apresentação da Declaração de Ajuste Anual, nos termos, especialmente, dos artigos 9º e 11 da Lei nº. 8.134, de 1990. É nessa oportunidade, que o fato gerador do imposto de renda estará concluído. Por ser do tipo complexivo, segundo a classificação doutrinária, o fato gerador do imposto de renda surge completo no último dia do exercício social. Só então o contribuinte pode realizar os devidos ajustes de sua situação de sujeito passivo, considerando os rendimentos auferidos, as despesas realizadas, as deduções legais por dependentes e outras, as antecipações feitas e, assim, realizar a Declaração de Imposto de Renda a ser submetida à homologação do Fisco.

Ora, a base de cálculo da declaração de rendimentos abrange todos os rendimentos tributáveis recebidos durante o ano-calendário. Desta forma, o fato gerador do imposto apurado relativamente aos rendimentos sujeitos ao ajuste anual se perfaz em 31 de dezembro de cada ano.

Nesse contexto, deve-se atentar com relação ao caso em concreto que, embora a autoridade lançadora tenha discriminado o mês do fato gerador, o que se considerou para efeito de tributação foi o total de rendimentos percebidos pelo interessado no ano-calendário em questão sujeitos à tributação anual, conforme legislação vigente.

É certo que a Lei n.º 7.713, de 1988, determinou a obrigatoriedade da apuração mensal do imposto sobre a renda das pessoas físicas, não importando a origem dos rendimentos nem a natureza jurídica da fonte pagadora, se pessoa jurídica ou física. Como o

imposto era apurado mensalmente, as pessoas físicas tinham o dever de cumprir sua obrigação com base nessa apuração, o que vale dizer, seu fato gerador era mensal, regra que teve vigência plena, somente, no ano de 1989.

Entretanto, a partir do ano de 1990, não é possível exigir do contribuinte o pagamento mensal do imposto de renda, ainda que a fonte pagadora não tenha cumprido o dever legal de efetuar a retenção do imposto por antecipação da declaração. Sem dúvidas que o imposto de renda na fonte e o imposto de renda recolhido na forma de “carnê-leão”, apesar da denominação de imposto devido mensalmente, representam simples antecipações do imposto efetivamente apurado na declaração de ajuste anual.

Desse modo, o imposto devido, a partir do período base de 1990, passou a ser determinado mediante a aplicação da tabela progressiva sobre a base de cálculo apurada com a inclusão de todos os rendimentos de que trata o art. 10 da Lei nº 8.134, de 1990, e o saldo a pagar ou a restituir, mediante a dedução do imposto retido na fonte ou pago pelo contribuinte pessoa física, mensalmente, quando auferisse rendimentos de outras pessoas físicas.

Relevante observar, que a obrigatoriedade do recolhimento mensal nasceu com o advento da Lei nº 7.713, de 1988, que introduziu na legislação do imposto de renda das pessoas físicas o sistema de bases correntes. Assim, entendo que os rendimentos omitidos apurados, mensalmente, pela fiscalização, a partir de 01/01/90, estão sujeita à tabela progressiva anual (IN SRF nº 46/97).

É evidente que o arbitramento da renda presumida cabe quando existe o sinal exterior de riqueza caracterizado pelos gastos excedentes da renda disponível, e deve ser quantificada em função destes.

Não comungo com a corrente, que entende que os saldos positivos (disponibilidades) apurados em um ano possam ser utilizados no ano seguinte, pura e simplesmente, já que é pensamento pacífico nesta Câmara que o Imposto de Renda das pessoas físicas, a partir de 01/01/90, será apurado, mensalmente, à medida que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, incluindo-se, quando comprovada pelo Fisco, a omissão de rendimentos apurados através de planilha financeira onde são considerados os ingressos e dispêndios realizados pelo contribuinte.

Entretanto, por inexistir a obrigatoriedade de apresentação de declaração mensal de bens, incluindo dívidas e ônus reais e pela inexistência de previsão legal para se considerar como renda consumida, o saldo de disponibilidade pode ser aproveitado no mês subsequente, desde que seja dentro do mesmo ano-calendário.

Assim, somente poderá ser aproveitado, no ano subsequente, o saldo de disponibilidade que constar na declaração do imposto de renda - declaração de bens, devidamente lastreado em documentação hábil e idônea.

No presente caso, a tributação levada a efeito baseou-se em levantamentos mensais de origem e aplicações de recursos (fluxo financeiro ou de caixa), onde, a princípio, constata-se que houve a disponibilidade econômica de renda maior do que a declarada pelo solicitante, caracterizando omissão de rendimentos passíveis de tributação.

É entendimento pacífico, nesta Turma de Julgamento, que quando a fiscalização promove o fluxo financeiro (“fluxo de caixa”) do contribuinte, através de

demonstrativos de origens e aplicações de recursos devem ser considerados todos os ingressos (entradas) e todos os dispêndios (saídas), ou seja, devem ser considerados todos os rendimentos, retornos de investimentos e empréstimos, (já tributados, não tributáveis, isentos e os tributados exclusivamente na fonte), bem como todos os dispêndios/aplicações/investimentos/aquisições possíveis de se apurar, a exemplo de: despesas bancárias, aplicações financeiras, água, luz, telefone, empregada doméstica, cartões de crédito, juros pagos, pagamentos diversos, aquisições de bens e direitos (móveis e imóveis), etc., apurados mensalmente. Assim sendo, não há controvérsia que o lançamento foi realizado dentro dos parâmetros legais.

Consta de forma clara, nos autos, que o suplicante foi tributado por presunção legal de omissão de rendimentos, caracterizado através do levantamento mensal de origens e aplicações de recursos, onde se constata um “acréscimo patrimonial a descoberto” - “saldo negativo mensal”, ou seja, o suplicante aplicava e/ou consumia mais do que possuía de recursos com origem justificada, sendo que nestes casos a responsabilidade pela apresentação das provas para elidir a presunção legal compete ao contribuinte que praticou a irregularidade fiscal.

No âmbito da teoria geral da prova, não há dúvidas de que o ônus probante, em princípio, cabe a quem alega determinado fato. Mas algumas aferições complementares, por vezes, devem ser feitas, a fim de que se tenha, em cada caso concreto, a correta atribuição do ônus da prova.

Em não raros casos tal atribuição do ônus da prova resulta na exigência de produção de prova negativa, consistente na comprovação de que algo não ocorreu, coisa que, à evidência, não é admitida tanto pelo direito quanto pelo bom senso. Afinal, como comprovar o não recebimento de um rendimento? Como evidenciar que um contrato não foi firmado? Enfim, como demonstrar que algo não ocorreu?

Não se pode esquecer, que o Direito Tributário é dos ramos jurídicos mais afeitos a concretude, à materialidade dos fatos, e menos à sua exteriorização formal (exemplo disso é que mesmos os rendimentos oriundos de atividades ilícitas são tributáveis).

Nesse sentido, é de suma importância ressaltar o conceito de provas no âmbito do processo administrativo tributário. Com efeito, entende-se como prova todos os meios de demonstrar a existência (ou inexistência) de um fato jurídico ou, ainda, de fornecer ao julgador o conhecimento da verdade dos fatos.

Não há, no processo administrativo tributário, disposições específicas quanto aos meios de prova admitidos, sendo, portanto, razoável como emprego subsidiário o Código de Processo Civil, que dispõe:

Art. 332. Todos os meios legais, bem como os moralmente legítimos, ainda que não especificados neste Código, são hábeis para provar a verdade dos fatos, em que se funda a ação ou defesa

Da mera leitura deste dispositivo legal, depreende-se que no curso de um processo, judicial ou administrativo, todas as provas legais devem ser consideradas pelo julgador como elemento de formação de seu convencimento, visando à solução legal e justa da divergência entre as partes.

Assim, tendo em vista a mais renomada doutrina, assim como, a iterativa 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.

Assim, se de um lado, o contribuinte tem o dever de declarar, cabe a este, não à administração, a prova do declarado. De outro lado, se o declarado não existe, cabe a glosa pelo fisco. O mesmo vale quanto à formação das demais provas, as mesmas devem ser claras, não permitindo dúvidas na formação de juízo do julgador.

Como se sabe, no caso, em discussão, os valores apurados nos demonstrativos pela fiscalização caracterizam presunção legal, do tipo condicional ou relativa (jûris tantum) que, embora estabelecida em lei, não tem caráter de verdade indiscutível, valendo enquanto prova em contrário não a vier desfazer ou mostrar sua falsidade.

Observe-se, que as presunções jûris tantum, embora admitam prova em contrário, dispensam do ônus da prova aquele a favor de quem se estabeleceu, cabendo ao sujeito passivo, no caso, a produção de provas em contrário, no sentido de ilidi-las.

O Código Tributário Nacional prevê na distribuição do ônus da prova nos lançamentos de ofício que sempre recairá sobre o Fisco o ônus da comprovação dos fatos constitutivos do direito de efetuar o lançamento (artigo 149, inciso IV). É ao Fisco que cabe a comprovação da falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória. Deste modo, havendo esta comprovação, ou seja, em face das provas produzidas e das planilhas que atestam o acréscimo patrimonial, a autoridade fiscal não só tem o poder de efetuar de ofício o lançamento, como também o dever.

Uma vez efetuado o demonstrativo de evolução patrimonial do Contribuinte e apurado o acréscimo patrimonial a descoberto pela autoridade fiscal lançadora, caracterizada está a ocorrência do fato gerador do Imposto de Renda, nos termos do art. 43, inciso II do Código Tributário Nacional. Nessa hipótese, cabe ao Contribuinte a comprovação da existência recursos suficientes para afastar o acréscimo patrimonial a descoberto apurado, uma vez que se opera a inversão do ônus da prova, legalmente prevista.

Esclareça-se, mais uma vez, que os dados constantes da Declaração de Rendimentos e de Bens do Contribuinte são informações prestadas voluntariamente, sob sua responsabilidade, e estão sujeitos à comprovação, se o Fisco entender necessário. O artigo 806 do Decreto nº 3.000, de 1999, assim determina:

Art. 806. A autoridade fiscal poderá exigir do contribuinte os esclarecimentos que julgar necessários acerca da origem dos recursos e do destino dos dispêndios ou aplicações, sempre que as alterações declaradas importarem em aumento ou diminuição do patrimônio (Lei nº 4.069/1962, art 51, § 1º).

Ora, resta claro nos autos de que foi verificada omissão de rendimentos devido à ocorrência de variação patrimonial no valor de R\$ 2.774.029,94, não respaldado por rendimentos tributáveis, isentos e não-tributáveis, tributáveis exclusivamente na fonte ou objeto de tributação definitiva declarados.

Em consonância com o Termo de Verificação Fiscal e Ata de Assembléia da Sociedade Falgo Empreendimentos S/A (fls. 109 e 110), a contribuinte subscreveu 560.000

ações ordinárias nominativas, sem valor nominal, ao preço total de emissão de R\$ 2.800.000,00, totalmente integralizado em moeda corrente do país, em 22 de novembro de 2004. Tal operação, porém, não foi informada na Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda da contribuinte referente ao exercício 2005.

Ainda em conformidade com os autos, na apuração da variação patrimonial a descoberto no valor de R\$ 2.774.029,94, foram considerados os rendimentos efetivamente recebidos da Prefeitura de Belo Horizonte até novembro, ou seja, a diferença entre os valores dos rendimentos pagos e o imposto de renda retido da fonte, conforme discriminado no Demonstrativo de Variação Patrimonial Mensal (fl. 30), parte integrante do processo.

É importante observar, que nas Declarações de Ajuste Anual do Imposto de Renda referentes aos exercícios de 2004 e 2005, foi informado no Quadro 10 — Dívidas e Ônus Reais que houve um empréstimo de mútuo junto a Empresa Shareconsult no valor de R\$ 5.231.190,00 durante o ano-calendário de 2003. De acordo com o Termo de Verificação Fiscal, não constam lançamentos de pagamento, empréstimos ou distribuição de lucros durante o ano-calendário de 2003 nos Livros Diário e Razão Analítico da mencionada empresa. Entretanto, se tais empréstimos, se ocorreram, se referem ao ano-calendário de 2003 e o período fiscalizado é relativo ao ano-calendário de 2004.

Observa-se da análise da declaração de Ajuste Anual do ano-calendário de 2004 na evolução patrimonial (fls. 126) que as dívidas e ônus reais no ano-calendário de 2003, correspondiam a R\$ 5.321.190,00 e no ano-calendário de 2004, coincidentemente, correspondiam aos exatos R\$ 5.321.190,00. Ou seja, não houve empréstimos que suportassem o aumento de capital social no valor de R\$ 2.800.000,00 integralizados em moeda corrente nacional, nada foi comprovado, que tivessem origem em rendimentos já tributados, não tributáveis, isentos ou que fossem originados em empréstimos.

Se o contribuinte foi autuado por acréscimo patrimonial a descoberto, através do levantamento do fluxo financeiro. Ou seja, através da análise das entradas e saídas de recursos à fiscalização apurou saldo negativo. Nesta situação o suplicante fica na obrigação de apresentar elementos comprobatórios de recursos com origem justificada para fazer frente ao acréscimo patrimonial a descoberto apurado pela fiscalização, de nada adianta a simples alegação de que se fosse considerado isso ou aquilo à acusação fiscal não teria fundamento para sua aplicação, pois, estes supostos recursos, dariam causa ao dito “acréscimo patrimonial a descoberto apurado”.

Por fim, é de se ressaltar, que o fluxo financeiro de origens e aplicações de recursos será apurado, mensalmente, onde serão considerados todos os ingressos e dispêndios realizados no mês, pelo contribuinte. A lei autoriza a presunção de omissão de rendimentos, desde que a autoridade lançadora comprove gastos e/ou aplicações incompatíveis com os recursos declarados disponíveis (tributados, isentos, não tributáveis ou tributados exclusivamente na fonte).

Todas as informações registradas pelo contribuinte em sua Declaração de Ajuste Anual, até prova em contrário, são consideradas expressão da verdade. Por outro lado, se o contribuinte for intimado a fazer a comprovação dos valores lançados, tempestivamente, em sua Declaração de Ajuste Anual e/ou Declaração de Bens e Direitos e não o fizer é perfeitamente justificável a glosa destes valores.

No que diz respeito à exclusão ou inclusão de recursos, bem como à consideração de dívidas e ônus reais no fluxo de caixa, seria ocioso mencionar que todos os valores constantes da declaração de ajuste anual são passíveis de comprovação. E, no tocante a

dinheiro em espécie, doações, empréstimos ou recebimento de créditos por empréstimos junto a terceiros ou fornecedores, os quais, eventualmente, justifiquem acréscimos patrimoniais, sua comprovação se processa mediante observação de uma conjunção de procedimentos que permitam a livre formação de convicção do julgador.

Quanto a ilegalidade de lançamentos sobre tributos pagos e não declarados, é de se dizer que no procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pela contribuinte, também foi verificada omissão de rendimentos recebidos da Prefeitura Municipal de Belo Horizonte durante o ano-calendário de 2004 no valor total de R\$ 32.447,86, conforme DIRF de fl. 125.

Em sua defesa, a contribuinte alega que foram ignorados os valores de imposto de renda retido na fonte dos rendimentos recebidos da Prefeitura Municipal de Belo Horizonte.

Examinando os autos, juntamente com a tela extraída do Banco de Dados da Receita Federal do Brasil correspondente à Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte — DIRF, fl. 125, verifica-se que, ao contrário do alegado, foi considerado pela fiscalização o imposto de renda retido na fonte no valor total de R\$ 3.570,51 pela Prefeitura Municipal de Belo Horizonte. O Demonstrativo de Compensação de Valores à fl. 09 deixa isso bem claro.

Os autos noticiam, ainda, a aplicação da multa de lançamento de ofício qualificada de 150%, sob argumento de que a contribuinte teria deixado de declarar em suas Declarações de Ajuste Anual rendimentos tributáveis de valores expressivos, identificando, assim, tal fato, como previsto nos arts. 71 a 73 da Lei nº. 4.502, de 1964.

Assim, verifica-se que a autoridade lançadora entendeu ser perfeitamente normal aplicar a multa de lançamento de ofício qualificada na constatação de omissão de rendimentos, através da apuração de acréscimo patrimonial a descoberto, cuja legislação de regência prevê que esta atitude caracteriza uma presunção de omissão de rendimentos. 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, 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.

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 (valores expressivos ou não), 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 inciso II, 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 na

Declaração de Ajuste Anual os rendimentos recebidos). Ou seja, entendeu a autoridade lançadora que o contribuinte prestou informações ao fisco, em sua Declaração de Ajuste Anual e/ou 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, sem se levar em conta que o presente lançamento foi efetuado por presunção de omissão de rendimentos (acréscimo patrimonial a descoberto).

Verifica-se, que os elementos de prova que serviram para subsidiar o procedimento fiscal em curso, foram obtidos pela fiscalização em dados oficiais sobre a contribuinte e que a mesma, por sua vez, não logrou êxito em fornecer contra provas demonstrando a efetividade da ocorrência alegada de que estes valores estariam respaldados em contratos de mútuos. Ou seja, o suplicante não conseguiu provar que os recursos utilizados na integralização de capital social no valor de R\$ 2.800.000,00 já existia em anos anteriores, razão pela qual a autoridade fiscal, por dever de ofício, teve que desconsiderar as alegações apresentadas e não considerar como origem de recursos os valores alegados e considerar, tão somente, como dispêndios a integralização de capital realizada.

Ora, a multa de lançamento de ofício qualificada, decorrente do art. 44, II, 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 que deveriam ser tributados, não evidencia, por si só, o evidente intuito de fraude, que justifique a imposição da multa qualificada de 150%, prevista no inciso II, do artigo 44, da Lei nº. 9.430, de 1996.

Além do mais, o que pesa realmente no presente caso é que o lançamento foi realizado tendo em vista a apuração de omissão de rendimentos caracterizados por acréscimo patrimonial a descoberto (presunção legal de omissão de rendimentos), o que, até prova em contrário, permite ao fisco a cobrança do imposto de renda sobre estes valores, 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 (rendimentos recebidos) deveria ser constituído o lançamento e cobrado o crédito tributário respectivo, mas jamais será indicativo de evidente intuito de fraude.

Nos casos de lançamentos tributários tendo por base presunção legal de omissão de rendimentos, vislumbra-se um lamentável equívoco por parte da autoridade lançadora. Nestes lançamentos, acumulam-se as premissas de que a omissão de rendimentos por presunção legal e a simples inclusão e/ou a falta de inclusão de valores na Declaração de Ajuste Anual, em razão da forma e/ou expressividade, estariam a evidenciar o evidente intuito de sonegar ou fraudar imposto de renda. Quando a autoridade lançadora age deste modo, aplica, no meu modo de entender, incorretamente a multa de ofício qualificada, pois, tais infrações não possuem o essencial, qual seja, o evidente intuito de fraudar. A prova, neste aspecto, deve ser material; evidente como diz a lei. Matéria de prova apresentada pelo contribuinte ou declaração inexata (DIRPF ou resposta a intimação), jamais será motivo para qualificar a multa de ofício.

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, 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 por presunção legal, 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 exercia atividade de professor do ensino médio pelo qual recebia rendimentos e que não os registrou na Declaração de Ajuste Anual, e que obtivera empréstimos e que estes valores poderiam, em tese, justificar o acréscimo patrimonial a descoberto apurado pela autoridade fiscal.

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 está 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 presunção legal.

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 declinar 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 n.º 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 n.º 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 n.º 4.503/64, sendo inaplicável à espécie a multa qualificada de que trata o artigo 44, inciso II, da Lei n.º 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 n.º 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 nº 9.430, de 1996.

Acórdão nº 2202-00.100, de 12 de abril de 2010

MOVIMENTAÇÃO DE CONTA BANCÁRIA EM NOME DE TERCEIRO - MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO QUALIFICADA - EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO DA MULTA - Cabível a exigência da multa qualificada prevista no art. 44, inciso 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. A movimentação de conta bancária em nome de terceiro, devidamente, comprovada 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 nesta conta corrente cuja origem não comprove, somado ao fato da referida conta bancária de não ter sido declarada na Declaração de Bens e Direitos, caracterizam evidente intuito de fraude nos termos do art. 957, inciso II, do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 1999, e

autoriza a aplicação da multa qualificada, já que evidenciada a conduta material para sua caracterização.

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 n.º 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 n.º 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 n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.”

A Lei n.º 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.

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 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. Caracteriza evidente intuito de fraude, nos termos do artigo 992, inciso II, do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto n.º 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 n.º. 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 n.º. 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 n.º. 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 n.º. 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 suplicante não logrou comprovar os valores existentes na conta bancária movimentada no exterior não declarada em sua Declaração de Ajuste Anual e não justificou as transferências realizadas, bem como deixou de lançar rendimentos em valores expressivos e de forma continuada, 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%.

Por outro lado, não cabe razão ao recorrente no que tange às alegações de ilegalidade / ofensas a princípios constitucionais (razoabilidade, capacidade contributiva, não confisco e juro 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 à ação fiscal para apuração de infrações e que se concretize com a lavratura do ato cabível, assim considerado o termo de início de fiscalização, termo de apreensão, auto de infração, notificação, representação fiscal ou qualquer ato escrito dos agentes do fisco, no exercício de suas funções inerentes ao cargo. Tais atos excluirão a espontaneidade se o contribuinte deles tomar conhecimento pela intimação.

Os atos que formalizam o início do procedimento fiscal encontram-se elencados no artigo 7º do Decreto 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 conseqüente exclusão de espontaneidade do sujeito passivo pelo prazo de 60 dias, prorrogável sucessivamente com qualquer outro ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos, na forma do parágrafo 2º, do art. 7º, do Dec. nº 70.235, de 1972.

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

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

1. pedido de esclarecimentos sobre situação jurídico-tributária do sujeito passivo, através de intimação a esse;

2. representação ou denúncia de agente fiscal ou terceiro, a respeito de circunstâncias capazes de conduzir o sujeito passivo à assunção de responsabilidades tributárias;

3 - autodenúncia do sujeito passivo sobre sua situação irregular perante a legislação tributária;

4. inconformismo expressamente manifestado pelo sujeito passivo, insurgindo-se ele contra lançamento efetuado.

(...).

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

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

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

(...).

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

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

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

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

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

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

De qualquer forma, há que se esclarecer que o Imposto 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 as preliminares suscitadas pela Recorrente e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso para desqualificar a multa de ofício, reduzindo-a ao percentual de 75%.

(Assinado digitalmente)

Nelson Mallmann



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

TERMO DE INTIMAÇÃO

Em cumprimento ao disposto no § 3º do art. 81 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria Ministerial nº. 256, de 22 de junho de 2009, intime-se o (a) Senhor (a) Procurador (a) Representante da Fazenda Nacional, credenciado junto à **Segunda Câmara da Segunda Seção**, a tomar ciência do **Acórdão nº 2202-01..**

Brasília/DF, 27 de julho de 2011

(Assinado digitalmente)
Nelson Mallmann
Presidente da 2ª Turma Ordinária
Segunda Câmara da Segunda Seção

Ciente, com a observação abaixo:

(.....) Apenas com ciência

(.....) Com Recurso Especial

(.....) Com Embargos de Declaração

Data da ciência: ____/____/____

Procurador (a) da Fazenda Nacional