



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA**

Processo n° 10680.011879/2006-61
Recurso n° 161.792 Voluntário
Matéria IRPF
Acórdão n° 104-23.636
Sessão de 16 de dezembro de 2008
Recorrente RODRIGO OCTÁVIO MAIO DAMÁSIO
Recorrida 5ª TURMA/DRJ-BELO HORIZONTE/MG

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2001, 2002, 2003

DECADÊNCIA - AJUSTE ANUAL - LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - Sendo a tributação das pessoas físicas sujeita a ajuste na declaração anual e independente de exame prévio da autoridade administrativa, o lançamento é por homologação, hipótese em que o direito de a Fazenda Nacional lançar decai após cinco anos, contados de 31 de dezembro de cada ano-calendário questionado.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL - GASTOS E/OU APLICAÇÕES INCOMPATÍVEIS COM A RENDA DECLARADA - LEVANTAMENTO PATRIMONIAL - FLUXO FINANCEIRO - BASE DE CÁLCULO - APURAÇÃO MENSAL - ÔNUS DA PROVA - O fluxo financeiro de origens e aplicações de recursos deve ser apurado, mensalmente, considerando-se 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 a renda declarada disponível (tributada, não tributável ou tributada exclusivamente na fonte).

LEVANTAMENTO PATRIMONIAL - FLUXO FINANCEIRO - SOBRAS DE RECURSOS - As sobras de recursos, apuradas em levantamentos patrimoniais mensais realizadas pela fiscalização, devem ser transferidas para o mês seguinte, pela inexistência de previsão legal para que sejam consideradas como renda consumida, desde que seja dentro do mesmo ano-calendário.

PRESUNÇÕES LEGAIS RELATIVAS - DO ÔNUS DA PROVA - As presunções legais relativas obrigam a autoridade fiscal a comprovar, tão-somente, a ocorrência das hipóteses sobre as quais se sustentam as referidas presunções, atribuindo ao

gel

contribuinte o ônus de provar que os fatos concretos não ocorreram na forma como presumidos pela lei.

REMESSAS DE RECURSOS AO EXTERIOR - MEIOS DE PROVA - VALIDADE - São válidas as informações veiculadas em relatório da Secretaria da Receita Federal - SRF, decorrentes de Laudos Técnicos do Instituto Nacional de Criminalística - INC, elaborados a partir das mídias eletrônicas e documentos apresentados pela Promotoria do Distrito de Nova Iorque à Comissão Parlamentar de Inquérito do Banestado.

ORIGENS DE RECURSOS - DISPONIBILIDADES - SALDO BANCÁRIOS - APLICAÇÕES - DÍVIDAS E ÔNUS REAIS - Valores alegados, oriundos de saldos bancários, disponibilidades, resgates de aplicações, dívidas e ônus reais, como os demais rendimentos declarados, são objeto de prova por quem as invoca como justificativa de eventual aumento patrimonial. Somente a apresentação de provas inequívocas é capaz de elidir presunção legal de omissão de rendimento. 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.

RENDIMENTOS ISENTOS OU NÃO TRIBUTÁVEIS - DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS - COMPROVAÇÃO DA EFETIVIDADE - Os fatos registrados na escrituração de pessoa jurídica, da qual o contribuinte é sócio, são tidos como verdadeiros desde que respaldados por documentação hábil e idônea. O simples registro de distribuição de lucros na escrituração da empresa e a respectiva informação na Declaração de Ajuste do sócio, por si só, são insuficientes para comprovar a saída do numerário da pessoa jurídica e ingresso no patrimônio da pessoa física do sócio. Na falta de documentos, coincidentes em datas e valores, que comprovem o efetivo ingresso dos recursos alegados no patrimônio da pessoa física do sócio, procedente a glosa da distribuição de lucros.

EMPRÉSTIMO - EFETIVIDADE DA TRANSFERÊNCIA DOS RECURSOS - COMPROVAÇÃO - A alegação da existência de empréstimo realizado com terceiro, pessoa física ou jurídica, deve vir acompanhada de provas inequívocas do efetivo ingresso dos recursos obtidos a esse título. Inaceitável a alegação de empréstimo feito sem a necessária e indispensável comprovação da efetiva transferência dos recursos.

SANÇÃO TRIBUTÁRIA - MULTA QUALIFICADA - JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO - 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, por si só, 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, já que ausente conduta material bastante para sua caracterização.

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO - CARÁTER CONFISCATÓRIO - INOCORRÊNCIA - A falta ou insuficiência de recolhimento do imposto dá causa a lançamento de ofício, para exigí-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 Primeiro Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária (Súmula 1º CC nº 2).

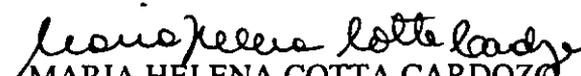
ACRÉSCIMOS LEGAIS - JUROS MORATÓRIOS - A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos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

Arguição de decadência acolhida.

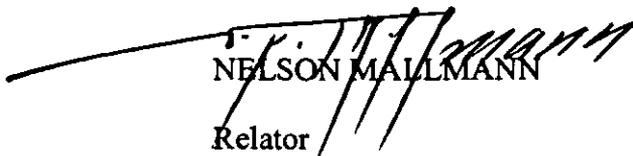
Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por RODRIGO OCTÁVIO MAIO DAMÁSIO.

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, ACOLHER a arguição de decadência relativamente ao ano-calendário de 2000, vencido o Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa. No mérito, pelo voto de qualidade, DAR provimento PARCIAL ao recurso para desqualificar a multa de ofício, reduzindo-a ao percentual de 75%, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Heloísa Guarita Souza e Gustavo Lian Haddad que, além disso, excluíam do fluxo de caixa as remessas para o exterior, e Rayana Alves de Oliveira França e Pedro Anan Júnior que, além disso, aceitavam a inclusão do lucro no fluxo de caixa.


MARIA HELENA COTTA CARDOZO

Presidente


NELSON MALLMANN
Relator

FORMALIZADO EM: 16 FEV 2009

Participou, ainda, do presente julgamento, o Conselheiro Antonio Lopo Martinez.

Relatório

RODRIGO OCTÁVIO MAIO DAMÁSIO, contribuinte inscrito no CPF/MF 131.634.426-68, com domicílio fiscal na cidade de Belo Horizonte, Estado de Minas Gerais - MG, à Rua Tomaz Gonzaga, n.º 300 – Apto 701, Bairro Lourdes, jurisdicionado a DRF em Belo Horizonte - MG, inconformado com a decisão de Primeira Instância de fls. 583/589, prolatada pela Quinta Turma de Julgamento da DRJ em Belo Horizonte - MG, recorre, a este Primeiro Conselho de Contribuintes, pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 593/625.

Contra o contribuinte acima mencionado foi lavrado, em 24/10/06, Auto de Infração de Imposto de Renda Pessoa Física (fls. 05/12), com ciência pessoal através de procurador, em 27/10/06, exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de R\$ 6.970.254,00 (Padrão monetário da época do lançamento do crédito tributário), a título de Imposto de Renda Pessoa Física, acrescidos da multa de lançamento de qualificada de 150% e dos juros de mora, de no mínimo, de 1% ao mês ou fração, calculados sobre o valor do imposto, relativo aos exercícios de 2001 a 2003, correspondente aos anos-calendário de 2001 a 2002, respectivamente.

A exigência fiscal em exame teve origem em procedimentos de fiscalização, onde a autoridade lançadora entendeu haver omissão de rendimentos tendo em vista a variação patrimonial a descoberto, onde se verificou excesso de aplicações sobre origens, não respaldados por rendimentos declarados ou comprovados, conforme demonstrado em Termo de Verificação juntado aos autos. Infração capitulada nos artigos 1º ao 3º e §§, da Lei n.º 7.713, de 1988; artigos 1º e 2º, da Lei n.º 8.134, de 1990; artigo 1º da Lei n.º 9.887, de 1999; e artigo 1º da Lei n.º 10.451, de 2002.

A Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil, responsável pela constituição do crédito tributário, esclarece, ainda, através do Termo de Verificação Fiscal (fls. 13/36) entre outros, os seguintes aspectos:

- que em decorrência das investigações requeridas pela CPI do BANESTADO – Banco do Estado do Paraná, relativas às remessas de divisas feitas por esse banco e outras instituições financeiras ao exterior, relativas à movimentação das divisas no exterior, em particular através da agência do Banestado em Nova York, nos Estados Unidos da América; relativas às transferências dessas divisas para outras instituições financeiras dos Estados Unidos e outros países, evidenciou-se que diversos contribuinte brasileiros enviaram e/ou movimentaram divisas no exterior à revelia do sistema nacional, utilizando pessoas físicas ou jurídicas brasileiras, ou empresas estrangeiras com a participação de brasileiros, inclusive “doleiros”;

- que foi constatado que muitas dessas remessas de divisas feitas à revelia do sistema financeiro nacional, e sua movimentação em Nova York, utilizaram contas e sub-contas mantidas em bancos americanos, tais como o “JP Morgan Chase Bank”, pela empresa americana “BEACON HILL SERVICE CORPORATION”;

- que no curso das investigações, o Departamento da Polícia Federal, pela sua representação em Curitiba, PR, requereu e obteve do Juízo da 2ª Vara Criminal Federal de Curitiba a quebra do sigilo bancário no exterior da empresa "Beacon Hill". O Juízo da Suprema Corte do estado de Nova York, a pedido da promotoria pública distrital da cidade de Nova York, autorizou em setembro de 2003, o afastamento do sigilo bancário, a revelação e a entrega dos dados e documentos referentes ao caso às autoridades brasileiras. Em abril de 2004 o MM Juiz da 2ª Vara Criminal Federal de Curitiba transferiu os dados da quebra do sigilo bancário para a Secretaria da Receita Federal;

- que os documentos e mídia eletrônica trazidos para o Brasil foram periciados em maio e junho de 2004 pelo Instituto Nacional de Criminalística e o resultado repassado à Receita Federal;

- que a Equipe Especial de Fiscalização constituída pela Portaria SRF n° 463/04, com base nos referidos laudos, emitiu a Representação Fiscal n° 609/05 (fls. 2 a 130 do anexo 2), relacionando as operações em que o contribuinte consta como beneficiário e remetente de divisas por meio das contas administradas pela Beacon Hill Service Corporation;

- que com base nesses documentos e dados, constatou-se que o contribuinte efetuou movimentação financeira nos anos de 2000, 2001 e 2002, utilizando contas administradas pela empresa Beacon Hill Service Corporation;

- que cotejando as informações prestadas pelo contribuinte com as Declarações de Ajuste Anual de Imposto de Renda de Pessoa Física do mesmo e de seu cônjuge, Claudia Regina Quintino dos Santos Damásio, CPF 851.096.906-00, somadas aos dados disponíveis e obtidos por esta fiscalização, verificamos que o contribuinte não possui, em todos os meses dos três anos fiscalizados, disponibilidade de recursos comprovada para cobrir seus gastos e dispêndios conhecidos, conforme planilhas de fluxo de caixa elaboradas por esta fiscalização e juntada às fls. 37/39;

- que, quanto ao recebimento de distribuição de lucros da empresa RMD, é de se dizer que o contribuinte não comprovou o efetivo recebimento dos alegados lucros distribuídos pela empresa RMD, apesar de exaustivamente intimado para fazê-lo. Por seu turno a empresa que teria efetuado os pagamentos, também não comprovou a efetiva transferência dos recursos para o sócio ora fiscalizado, apesar de intimada por duas vezes para fazê-lo. Junte-se a isto, o resultado da fiscalização na empresa Santa Mariana, que desqualificou todos os lançamentos de despesas escrituradas por esta empresa como pagamentos efetuados a RMD, tendo em vista a não comprovação da efetividade dos serviços prestados pela empresa RMD para a Santa Mariana;

- que, quanto aos empréstimos obtidos junto a Santa Mariana Participação, é de se dizer que o contribuinte também não comprovou o efetivo recebimento dos valores declarados como recebido em 2002 da empresa Santa Mariana a título de empréstimos, apesar de exaustivamente intimado para fazê-lo. Também, não o fez a empresa Santa Mariana. Apesar de intimada por duas vezes, a empresa não apresentou as cópias dos cheques que demonstrariam as transferências dos recursos para o ora fiscalizado. A simples consignação do empréstimo na declaração do tomador não basta para comprovar o empréstimo em apreço, sendo imprescindível a prova da efetiva transferência da quantia mutuada;

- que, ademais, considerando-se o contrato apresentado pelo contribuinte que previa que o mútuo seria pago pelo mutuário à mutuante mediante a prestação de serviços profissionais da especialidade do mutuário, e ainda admitindo-se, apenas a título de hipótese, que o contribuinte comprovasse a efetiva transferência dos recursos, estaríamos diante de um rendimento tributável, denominado adiantamento de trabalho não assalariado;

- que, quanto ao dinheiro em espécie – R\$ 261.500,00 em 31/12/2001, é de se dizer que como o contribuinte não comprovou o efetivo recebimento de lucros em 2000 e em 2001 nos valores respectivos de R\$ 225.949,00 e R\$ 430.000,00, depreende-se que o mesmo não possuía em espécie o valor declarado, tendo em vista que Rodrigo Octávio não declarou outros rendimentos que propiciassem este acúmulo de numerário;

- que, quanto a aplicações de recursos – compra do apartamento 701 no Bairro Lourdes, é de se dizer que considerando os documentos apresentados pela Construtora Caparão S/A, fls. 99/107 do anexo 1, concluímos que o referido apartamento foi pago pelo contribuinte em duas parcelas, sendo: 1ª R\$ 525.000,00 em 24 de outubro de 2001 em cheques e a 2ª R\$ 525.000,00 em 25 de outubro de 2001 em cheques;

- que, quanto a compra dos apartamentos 1001 e 1101 no bairro Belvedere, é de se dizer que consideramos na elaboração do fluxo financeiro do contribuinte os valores constantes dos documentos apresentados pela empresa Terçam Engenharia e Empreendimentos Ltda;

- que, quanto as remessas de valores através da Beacon Hill Service Corporations, é de se dizer que o contribuinte alega desconhecer as remessas de divisas através da empresa Beacon Hill Service Corporation, seja como beneficiário, seja como ordenante. A mera negação de ter realizado tais operações não é prova de que tais remessas não tenham de fato ocorrido. O contribuinte está inequivocadamente identificado em todos os lançamentos constantes na representação fiscal. Nas operações em que o contribuinte consta como ordenante e beneficiário final, tais identificações ocorrem pelo nome completo do contribuinte. Somada a esta identificação existe sempre uma ou mais descrição apontada ao contribuinte que o correlaciona com as referidas remessas, seja pelo endereço comercial: Rua Paraíba, 1122 - 23º andar, BH-MG, (endereço da RMD), seja pela conta creditada: Citibank/New York, 10043-001, ou ainda por outros dados: "AC3439696 RODRIGO OCTAVIO MAIA DAMÁSIO". Nas operações nas quais o contribuinte é apenas o remetente dos recursos, tal identificação também ocorre pelo nome completo do contribuinte como cliente. Associada a esta identificação existe também, sempre uma ou mais descrição apontada ao contribuinte que o correlaciona com as referidas remessas, seja pelo endereço comercial: Rua Paraíba, 1122 - 23º andar, BH-MG, (endereço da RMD), seja pelo endereço residencial antigo: Rua Tomaz Gonzaga, 286, Lourdes, BH, seja pelo endereço residencial atual: Rua Tomaz Gonzaga, 300 - apto 701 - Lourdes, BH - MG, seja pela identificação de alguns dos beneficiários finais, filhos do contribuinte: Rafael Quintino dos Santos Damásio e Joana Quintino dos Santos Damásio;

- que, quanto a multa qualificada, é de se dizer que tendo em vista que restou comprovado no curso da fiscalização a presença do evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, efetuamos o lançamento tributário, com multa de ofício majorada prevista no art. 957, inciso II, do RIR/99.

Em sua peça impugnatória de fls. 299/328, instruída pelos documentos de fls. 329/581 apresentada, tempestivamente, em 27/11/06, o 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 levando-se em conta que o lançamento de imposto de renda é por homologação e o “dies a quo” para sua constituição se conta nos termos do artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, cuja redação se transcreveu, exsurge a inafastável conclusão, no presente caso, de que ocorreu a decadência do direito de lançar, vez que, dos fatos geradores situados nos anos de 2000 e 2001, decorreu prazo superior a 5 (cinco) anos, tendo-se em vista que o contribuinte foi intimado do auto de infração em 27 de outubro de 2006;

- que nem se alegue que o prazo decadencial, ditado pelo artigo 150, § 4º, não possa alcançar a situação do impugnante, haja vista a malsinada ocorrência de “dolo, fraude ou simulação”;

- que como se pode inferir, no curso da fiscalização, todos os documentos solicitados foram entregues pelo contribuinte, os esclarecimentos foram prestados, sendo certo que, quanto às demais imputações, nega-se, com a necessária veemência, os supostos benefícios decorrentes das movimentações financeiras relativas às malsinadas remessas para o exterior, por se tratar de apenas presunções, desprovidas de outros elementos ensejadores de convicção válida;

- que, quanto a insubsistência do Auto de Infração relativamente aos fatos geradores - lançamento efetuado exclusivamente sobre depósitos bancários - irretroatividade da Lei nº 10.174/2001, é de se dizer que o fisco somou os depósitos bancários encontrados considerando-os como pertencentes ao impugnante, e deles fez a base de cálculo do tributo exigido, desconsiderando que, por vezes, pela conta bancária de um dado contribuinte, é possível transitarem valores que a ele não pertencem, mas destinados a pagamentos de terceiros;

- que, quanto a insubsistência do Auto de Infração relativamente aos fatos geradores ano-calendário de 2000 – quebra de sigilo bancário - irretroatividade da LC nº 105, de 2001, é de se dizer que a LC nº 105 só foi publicada em 2001, devendo, pois, gerar efeitos a partir daquela data, já que um dos postulados da Constituição Federal é a consagração do princípio da irretroatividade das leis, em especial daquelas que venham prejudicar o administrado, réu ou contribuinte;

- que, descabimento do lançamento - existência de prévia declaração - rendimentos auferidos na condição de lucros distribuídos - tributação pela pessoa jurídica, é de se dizer que todos os anos e sempre dentro do prazo legal, apresenta suas Declarações de Rendimentos, informando as percepções recebidas da empresa RMD, de prestação de serviços de consultoria administrativa e gerencial, da qual é sócio titular;

- que os referidos rendimentos foram auferidos a título de “Distribuição de Lucros”, razão pela qual foram considerados “Rendimentos Isentos e Não-tributáveis” e lançados no campo correspondente da Declaração Anual. Tudo em estrito cumprimento da legislação tributária;

- que o que de fato ocorreu é que a RMD, na condição de prestadora de serviços das empresas mencionadas, é credora pelos serviços prestados. Se a Receita Federal tem em seus arquivos as declarações de imposto de renda do contribuinte Rodrigo Octavio Maia

Damásio e da empresa em que atua como sócio gerente, RMD Consultoria Ltda, coincidentes nos valores de distribuição e percepção de lucros. A RMD é optante pelo regime de tributação com base no Lucro Presumido, estando toda a sua escrituração comercial rigorosamente em dia, em conformidade com a legislação aplicada e com todas as suas obrigações fiscais atendidas e regulares;

- que improcedente a suposta acusação de remessa de divisas para o exterior. O impugnante desconhece os motivos pelos quais seu nome apareceu envolvido na presente operação e, sobretudo, vinculados aos supostos beneficiários indicados, valendo dizer que, da forma como se apresentou a acusação, nega e repudia, com veemência, toda a imputação a ele injustamente dirigida;

- que frisa-se que não há qualquer assinatura, tampouco autorização, dada pelo impugnante para que tais operações viessem a ocorrer, sendo certo que qualquer ato neste sentido partiu de terceiro, mas jamais do recorrente;

- que, quanto ao descabimento da aplicação de multa agravada com base em presunção - inexistência de prova de sonegação - existência de prévia declaração e pagamento de tributos - confisco, é de se dizer que a presunção de fraude é totalmente insubsistente, porquanto inexistente um só elemento nos autos que possa corroborar tal entendimento. Cabe ressaltar que a suposição do Fisco não induz a certeza que o aludido tributo tenha sido indevidamente suprimido ou que não tenha sido devidamente recolhido.

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

- que, inicialmente, registre-se que o impugnante se enganou ao mencionar que o lançamento contempla omissões de rendimentos ocorridas de 08/1999 a 06/2004 (fls. 300), eis que a autuação está restrita aos anos-calendário de 2000 a 2002;

- que quanto à preliminar de decadência do direito de constituir o crédito tributário relativo a fatos geradores ocorridos nos anos-calendário 2000 e 2001, não cabe razão ao impugnante;

- que para as infrações apuradas no presente lançamento, ocorridas entre janeiro e dezembro de 2000, ano-calendário mais remoto da autuação, os valores decorrentes serão acrescidos aos rendimentos tributáveis na Declaração de Ajuste Anual do exercício de 2001. No período indicado acima, o fato gerador ocorreu em 31/12/2000. Logo, a Fazenda Pública só poderia constituir eventuais créditos tributários, decorrente de infrações apuradas na declaração de ajuste anual do ano-calendário 2000 durante o ano de 2001. Dessa forma, pela regra do art. 173, I, do CTN, o prazo decadencial somente começou a fluir a partir de 01/01/2002. Tendo o lançamento sido cientificado ao impugnante em 27/10/2006, não há que se falar em decadência;

- que quanto aos requisitos específicos do Auto de Infração, destaque-se que houve o regular lançamento às fls. 05 a 12, procedimento administrativo, por meio do qual a servidora competente qualificou o sujeito passivo, descreveu os fatos, apontou as disposições legais infringidas e a penalidade aplicável, e determinou a exigência com a respectiva

intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo legal, haja vista que o ilícito fiscal há de ser apenado onde quer que se detecte a sua ocorrência;

- que relativamente aos princípios constitucionais invocados, não obstante refuja a competência desta Delegacia de Julgamento manifestar-se a respeito de aspectos atinentes à constitucionalidade da exigência, cumpre ressaltar que o lançamento em apreço se fez em conformidade com a legislação pertinente, tendo os servidores competentes observado todos os princípios que norteiam a atividade administrativa, mesmo porque o administrador público está sujeito aos mandamentos da determinação legal em toda a sua atividade funcional. Ademais, princípios como os da capacidade contributiva e da vedação de se usar tributo com efeito de confisco norteiam o legislador e não o aplicador da lei;

- que a prova documental deve ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de fazê-la em outro momento processual, salvo ocorrência dos casos mencionados no § 4º do art. 16, precitado, o que no presente processo não ocorreu. Não obstante o impugnante invoque a alínea "a" do § 4º do art. 16, sua petição não demonstra com fundamentos, que motivos de força maior impossibilitaram a apresentação da prova documental;

- que, quanto ao mérito, defende o contribuinte que não pode prosperar o lançamento baseado exclusivamente em depósitos bancários. Aduz, entre outros argumentos, que é inaceitável a aplicação retroativa da Lei nº 10.174, de 2001;

- que esclareça-se, por oportuno, que tais argumentos não merecem maiores considerações, pois o lançamento em questão não se fundamenta na presunção legal de que trata o art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, e alterações, mas sim em acréscimos legais;

- que os acréscimos patrimoniais são tributáveis quando não justificados pelos rendimentos tributáveis, isentos ou não-tributáveis declarados ou, ainda, por rendimentos tributados exclusivamente na fonte, ou objeto de tributação definitiva;

- que os documentos às fls. 37 a 171 do anexo II, que embasam a aplicação de recursos objeto da autuação, foram originados a partir dos dados e arquivos eletrônicos disponibilizados à Secretaria da Receita Federal pela Justiça Federal, por Laudos Periciais elaborados pelo INC, correspondentes a operações de remessas ilícitas de recursos ao exterior, por meio dos quais a Equipe Especial de Fiscalização, criada pela Portaria SRF nº 463/04, identificou remessas nas quais o contribuinte aparece como beneficiário e como remetente de recursos, tendo os referidos documentos força probante suficiente para sustentar o ocorrência desse fato, e que dá sustentação à infração que lhe foi imputada;

- que, desse modo, descabem os argumentos de que a exigência foi feita com base em presunções infundadas e que o ônus da prova não pode ser transferido integralmente ao contribuinte;

- que o interessado argumenta que devem ser aceitos como origem na apuração do patrimônio a descoberto, os rendimentos isentos e não-tributáveis recebidos da empresa RMD a título de lucros distribuídos em 2000, 2001 e 2003 nos valores respectivos de R\$ 225.949,00 (fls. 238), R\$ 430.000,00 (fls. 241) e R\$ 370.000,00 (fls. 247), tempestivamente informados nas declarações de rendimentos;

- que diferentemente do que aparenta supor o interessado, não basta que a pessoa jurídica de que o contribuinte seja sócio apresente capacidade para distribuir lucros. Faz-se necessário que a pessoa física que teria sido beneficiária desses lucros comprove que os ingressos ocorridos em contas bancárias de sua titularidade de fato provêm da pessoa jurídica, a qual, inclusive, cumpriu todas as formalidades contábeis e tributárias relativas à operação efetuada. Na ausência desses elementos de prova, não há que se falar em lucros distribuídos isentos;

- que, no caso, o interessado foi exaustivamente intimado a comprovar o efetivo recebimento dos alegados lucros distribuídos pela empresa RMD e não logrou fazê-lo, nem antes de ser autuado e nem ao apresentar a impugnação. Dessa forma, descabe a alegação de que o interessado estaria tendo seus rendimentos tributados duas vezes;

- que, relativamente à existência de empréstimos que representariam origem de recursos para fins de apuração do acréscimo patrimonial a descoberto, a autoridade fiscal intimou e reintimou o contribuinte, solicitando os esclarecimentos necessários à elucidação das operações de empréstimos efetuados com a empresa Santa Mariana, que não deixasse margem a dúvida. Portanto, na ausência de provas da efetiva transferência de recursos entre os mutuantes, não há como aceitar o pleito do interessado;

- que, por todo exposto, em nenhum momento o interessado logrou apresentar tais elementos de prova, sendo que os documentos que acompanham a impugnação às fls. 329 a 581, não são suficientes para afastar o acerto do entendimento da autoridade lançadora tanto em relação aos supostos lucros distribuídos quanto aos alegados empréstimos obtidos. Da mesma forma, não se pode acatar meros argumentos;

- que o impugnante, à fls. 317, discorda da aplicação de multa de ofício nos percentuais de 225% e 150%. No entanto, trata-se de equívoco do contribuinte, pois não foi formalizada exigência de multa de ofício qualificada e agravada;

- que, de acordo com os autos, o contribuinte omitiu informações e prestou declarações falsas às autoridades fazendárias sobre rendas auferidas nos anos de 2000, 2001 e 2002. Também não declarou a existência das contas por ele utilizadas para remeter divisas ao exterior.

A presente decisão encontra-se consubstanciada nas seguintes ementas:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 2001, 2002, 2003

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, por rendimentos tributados exclusivamente na fonte ou que tenham sido objeto de tributação definitiva.

MEIOS DE PROVA. RECURSO AO EXTERIOR.

Válidas as informações veiculadas em relatório da Secretaria da Receita Federal - SRF, decorrentes de Laudos Técnicos do Instituto

Nacional de Criminalística - INC, elaborados a partir das mídias eletrônicas e documentos apresentados pela Promotoria do Distrito de Nova Iorque à Comissão Parlamentar de Inquérito/CPI do Banestado.

DECADÊNCIA.

Em se tratando de lançamento de ofício, a contagem do prazo decadencial se inicia no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que a constituição do crédito tributário poderia ter sido efetuada.

Lançamento Procedente.

Cientificado da decisão de Primeira Instância, em 05/07/07, conforme Termo constante às fls. 590/592, e, com ela não se conformando, o recorrente interpôs, em tempo hábil (02/08/07), o recurso voluntário de fls. 593/625, instruído pelo documento de fls. 626, no qual demonstra irresignação contra a decisão supra ementada, baseado 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 Câmara.

Neste litígio está em discussão, como se pode verificar no Auto de Infração, especificamente na descrição dos fatos e enquadramento legal, omissão de rendimentos caracterizada por acréscimo patrimonial a descoberto.

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 rendimentos declarados ou comprovados.

Inconformado, em virtude de não ter logrando êxito na instância inicial, a contribuinte apresenta a sua peça recursal a este E. Conselho de Contribuintes pleiteando a reforma da decisão prolatada na Primeira Instância onde, argúi, preliminarmente, a decadência do período lançado e, no mérito, se insurge contra a multa de lançamento de ofício qualificada de 150% e tece várias considerações sobre a impossibilidade de se tributar por mera presunção, já que entende que as variações foram devidamente justificadas, através da apresentação de documentação hábil e idônea.

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

Necessário se faz, inicialmente, registrar que o suplicante defende a hipótese de que não pode prosperar o lançamento baseado exclusivamente em depósitos bancários. Aduz, entre outros argumentos, que é inaceitável a aplicação retroativa da Lei nº 10.174, de 2001.

Ora, com a devida vênia, é de se esclarecer, por oportuno, que tais argumentos não merecem maiores considerações, pois o lançamento em questão não se fundamenta na presunção legal de que trata o art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, e alterações, mas sim em acréscimo patrimonial a descoberto (fluxo financeiro).

Quanto a preliminar de decadência, levantada pelo suplicante, sob o argumento de que o lançamento de imposto de renda das pessoas físicas é por homologação, estou com a corrente que entende que a modalidade de lançamento a que se sujeita o imposto sobre a renda de pessoas físicas é a do lançamento por homologação, cujo fato gerador se completa no encerramento do ano-calendário e, entendo, ainda, que numa situação normal, ou seja, sem qualificação da multa de lançamento de ofício, o imposto lançado no exercício de 2001 já se encontrava, a princípio, alcançado pelo prazo decadencial na data da ciência do auto de infração (27/10/06 – fls. 05), de acordo com a regra contida no artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional.

Desta forma, em situações como a dos autos é de suma importância se analisar, inicialmente, a possibilidade da qualificação da multa de lançamento de ofício, já que a análise do prazo decadencial depende da possibilidade ou não da multa ser qualificada.

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

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

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

Assim sendo, neste processo, se faz necessário à evocação da justiça fiscal, no que se refere à multa qualificada aplicada, decorrente do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, que prevê sua aplicação nos casos de evidente intuito de fraude, conforme farta Jurisprudência emanada deste Egrégio Primeiro Conselho de Contribuintes, bem como da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

O auto de infração noticia a aplicação da multa de lançamento de ofício qualificada de 150%, sob argumento de que em das investigações requeridas pela CPI do BANESTADO - Banco do Estado do Paraná, relativas às remessas de divisas feitas por esse banco e outras instituições financeiras ao exterior, relativas à movimentação das divisas no exterior, em particular através da agência do Banestado em Nova York, nos Estados Unidos da América; relativas às transferências dessas divisas para outras instituições financeiras dos Estados Unidos e outros países evidenciou-se, que o contribuinte enviou e/ou movimentou divisas no exterior à revelia do sistema nacional, utilizando pessoas físicas ou jurídicas brasileiras, ou empresas estrangeiras com a participação de brasileiros, inclusive "doleiros". Ou seja, o contribuinte omitiu informações e prestou declarações falsas às autoridades fazendárias sobre rendas auferidas nos anos de 2000, 2001 e 2002. Também não declarou a existência das contas por ele utilizadas para remeter divisas ao exterior, restando comprovado no curso da fiscalização a presença do evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, razão pela qual se efetuou o lançamento tributário, com multa de ofício majorada prevista no art. 957, inciso II, do RIR/99.

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 apurados através de "fluxo financeiro" - acréscimo patrimonial a descoberto - 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 falsas, 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 ou a falta de inclusão, na Declaração de Ajuste Anual, de valores representativos de rendimentos tributáveis ocasionando o retardamento do imposto a pagar, independentemente, da habitualidade e do montante utilizado, caracteriza falta simples de omissão de rendimentos, porém, não caracteriza evidente intuito de fraude, que justifique a imposição da multa qualificada de 150%, prevista no 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 elaborar a sua declaração de imposto de renda, deixando de oferecer a tributação rendimentos auferidos. Ou seja, entendeu a autoridade lançadora que o contribuinte prestou informações ao fisco, em sua Declaração de Ajuste Anual e em resposta à intimação, divergente de dados levantados pela fiscalização com intuito de reduzir o seu imposto de renda.

Ora, com a devida vênia, o máximo que poderia ter acontecido é a autoridade lançadora desconsiderar os dados e provas apresentadas (matéria de prova) e constituir o lançamento do crédito tributário respectivo a título de omissão de rendimentos, o que a meu ver caracteriza irregularidade simples penalizada pela aplicação da multa de lançamento de ofício normal de 75%, já que a irregularidade apontada jamais seria motivo para qualificação da multa, já que ausente conduta material bastante para a sua caracterização, sem se levar em conta que o presente lançamento foi efetuado por presunção de omissão de rendimentos (acréscimo patrimonial a descoberto apurado através de "fluxo financeiro" - origens e aplicações recursos).

Verifica-se, que os elementos de prova que serviram para subsidiar o procedimento fiscal em curso, em parte, foram fornecidos por terceiros (remessas para o exterior) e que o contribuinte, por sua vez, não logrou, a princípio, êxito em fornecer contra provas demonstrando a não realização destas remessas. Ou seja, o suplicante não conseguiu provar que não recebeu, de fato, os valores questionados, razão pela qual a autoridade fiscal, por dever de ofício, teria que considerar como omissão de rendimentos, já que o suplicante utilizou os recursos envolvidos em proveito próprio.

De acordo com a fiscalização a irregularidade praticada pelo contribuinte é a de omissão de rendimentos caracterizada por variação patrimonial a descoberto, onde se verificou excesso de aplicações sobre origens, não respaldados por rendimentos declarados ou comprovados (lançamento por presunção legal de omissão de rendimentos).

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 Egrégio Primeiro Conselho de Contribuintes, 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. Deve-se ter sempre, 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 prevêem 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 ou 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 não evidencia 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 presunção legal de omissão de rendimentos, o que, até prova em contrário, permite ao fisco a cobrança do imposto de renda sobre os acréscimos patrimoniais não justificados, 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 (acréscimo patrimonial a descoberto) deveria ser constituído o lançamento e cobrado o crédito tributário respectivo, mas jamais será indicativo de evidente intuito de fraude. Pode, no máximo, representar alguma irregularidade perante o Banco Central no caso específico das remessas efetuadas.

Nos casos de lançamentos tributários tendo por base a presunção legal de omissão de rendimentos, vislumbra-se um lamentável equívoco por parte da autoridade lançadora. Nestes lançamentos, acumula-se a premissa que a simples falta de inclusão destes rendimentos omitidos na Declaração de Ajuste Anual, em razão da 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, 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 de “fluxo financeiro”, às infrações mais graves, em que seu responsável surrupia dados necessários ao conhecimento da fraude. A qualificação da multa, nestes casos, importaria em equiparar uma prática identificada de omissão de rendimentos, aos fatos delituosos mais ofensivos à ordem legal, nos quais o agente sabe estar praticando o delito e o deseja, a exemplo: da adulteração de

comprovantes, da nota fiscal inidônea, movimentação de conta bancária em nome fictício, movimentação bancária em nome de terceiro (“laranja”), movimentação bancária em nome de pessoas já falecidas, da falsificação documental, do documento a título gracioso, da falsidade ideológica, da nota fiscal calçada, das notas fiscais de empresas inexistentes (notas frias), das notas fiscais paralelas, do subfaturamento na exportação (evasão de divisas), do superfaturamento na importação (evasão de divisas), etc.

Ora, no caso presente foi o próprio contribuinte que forneceu a maioria dos dados (Declaração de Ajuste Anual). Ou seja, o contribuinte informou que recebeu lucros de empresa da qual é sócio e que efetuou empréstimos com pessoa jurídica que a autoridade lançadora desclassificou, diante da falta de justificativa da efetiva transferência destes recursos. O restante envolve remessas de recursos para o exterior identificado pela autoridade lançadora.

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 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, acréscimo patrimonial a descoberto, rendimento recebido e não declarado e glosa de despesas, etc.

Já ficou decidido por este Primeiro Conselho de Contribuintes 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 4.º, 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, 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 nº 85.450, de 1980.

Acórdão nº.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 nº 8.218, de 1991, reduzida na forma prevista no art. 44, II, da Lei nº 9.430, de 1996, quando o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964. 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 nº 1.041, de 1994 e autoriza a aplicação da multa qualificada.

Acórdão nº. 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 nº. 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.

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

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

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

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

(...)

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

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

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

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

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

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

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

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 a 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, sinónimo 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 4.º, 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 a efetividade dos recursos lançados em sua Declaração de Ajuste Anual, não justificou as remessas efetuadas, 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%.

Com a desqualificação da multa de lançamento de ofício, indiscutivelmente, neste processo, ocorreu a decadência, relativo ao ano-calendário de 2000, baseado na jurisprudência, deste Conselho de Contribuintes, que firmou entendimento no sentido de que a modalidade de lançamento a que se sujeita o imposto sobre a renda de pessoas físicas é a do lançamento por homologação, cujo fato gerador se completa no encerramento do ano-calendário e em assim sendo, o imposto lançado relativo ao exercício de 2001, já se encontrava alcançado pelo prazo decadencial na data da ciência do auto de infração (27/10/06), de acordo com a regra contida no artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional.

A decadência em matéria tributária consiste na inércia das autoridades fiscais, pelo prazo de cinco anos, para efetivar a constituição do crédito tributário, tendo por início da contagem do tempo o instante em que o direito nasce. Durante o quinquênio, qualquer atividade por parte do fisco em relação ao tributo faz com que o prazo volte ao estado original, ou seja, no caso de um tributo cujo prazo para sua decadência esteja para ocorrer faltando um dia, e ocorrendo o lançamento por parte do fisco, não há mais que se falar em decadência.

Inércia em matéria tributária é a falta de iniciativa das autoridades fiscais em tomar uma atitude para reparar a lesão sofrida. Tal inércia, dia a dia, corrói o direito de agir, até que ele se perca - é a fluência do prazo decadencial.

É de se esclarecer, 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 imponível. 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 estipulou-se que “o imposto de renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, a medida em 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.

Não há dúvidas, que a base de cálculo da declaração de rendimentos abrange todos os rendimentos tributáveis recebidos durante o ano-calendário diminuído das deduções pleiteadas.

Não é sem razão que o § 2º do art. 2º do decreto nº 3.000, de 1999 - RIR/99, cuja base legal é o art. 2º da lei nº 8.134, de 1990, dispõe que: "O imposto será devido mensalmente na medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, sem prejuízo do ajuste estabelecido no art. 85". O ajuste de que trata o artigo 85 do RIR/99 refere-se à apuração anual do imposto de renda, da declaração de ajuste anual, relativamente aos rendimentos percebidos no ano-calendário.

Em relação ao cômputo mensal do prazo decadencial, como dito, anteriormente, 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 complexo, 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.

No caso em discussão, vale a pena traçar alguns comentários acerca do denominado lançamento por homologação, previsto no art. 150, *caput*, do Código Tributário Nacional, no qual o contribuinte auxilia ostensivamente a Fazenda Pública na atividade do lançamento, cabendo ao fisco realizá-lo de modo privativo, homologando-o, conferindo a sua exatidão. Verifica-se, que o grau de participação do particular nesta espécie de lançamento atinge nível de suficiência capaz de compor a pretensão tributária limitando-se a autoridade administrativa competente tão-somente a uma atividade de controle *a posteriori* do procedimento de apuração exercido.

No lançamento por homologação, o direito subjetivo da Fazenda Nacional em constituir créditos tributários decai em cinco anos a contar da ocorrência do fato imponible, nos termos do art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional.

A jurisprudência pacificou-se no sentido de que o prazo decadencial para Fazenda Pública constituir crédito tributário no lançamento por homologação é de 5 (cinco) anos a contar da ocorrência do fato gerador, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Por outro lado, nos precisos termos do artigo 150 do Código Tributário Nacional, ocorre o lançamento por homologação quando a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, a qual, tomando conhecimento da atividade assim exercida, expressamente a homologa. Inexistindo essa homologação expressa, ocorrerá ela no prazo de 05(cinco) anos, a contar do fato gerador do tributo. Com outras palavras, no lançamento por homologação, o contribuinte apura o montante e efetua o recolhimento do tributo de forma definitiva, independentemente de ajustes posteriores.

Ora, o próprio Código Tributário Nacional fixou períodos de tempo diferenciados para atividade da administração tributária. Se a regra era o lançamento por declaração, que pressupunha atividade prévia do sujeito ativo, determinou o art. 173 do Código, que o prazo quinquenal teria início a partir “do dia primeiro do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”, imaginando um tempo hábil para que as informações pudessem ser compulsadas e, com base nelas, a administração tributária preparasse o lançamento. Essa é a regra básica da decadência.

De outra parte, sendo exceção o recolhimento antecipado, fixou o Código, também, regra excepcional de tempo para a prática dos atos da administração tributária, onde os mesmos cinco anos já não mais dependem de uma carência para o início da contagem, uma vez que não se exige a prática de atos administrativos prévios. Ocorrido o fato gerador, já nasce para o sujeito passivo a obrigação de apurar e liquidar o crédito tributário, sem qualquer participação do sujeito ativo que, de outra parte, já tem o direito de investigar a regularidade dos procedimentos adotados pelo sujeito passivo a cada fato gerador, independente de qualquer informação ser-lhe prestada. É o que está expresso no § 4º, do artigo 150, do CTN.

Nesta ordem, é de se refutar, também, o argumento daqueles que entendem que só pode haver homologação se houver pagamento e, por conseqüência, como o lançamento efetuado pelo fisco decorre da falta de recolhimento de imposto de renda, o procedimento fiscal não mais estaria no campo da homologação, deslocando-se para a modalidade de lançamento de ofício, sempre sujeito à regra geral de decadência do art. 173 do Código Tributário Nacional.

É fantasioso. Em primeiro lugar, porque não é isto que está escrito no caput do art. 150 do CTN, cujo comando não pode ser sepultado na vala da conveniência interpretativa, porque, queiram ou não, o citado artigo define com todas as letras que “o lançamento por homologação (...) opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa”.

O que é passível de ser ou não homologada é a atividade exercida pelo sujeito passivo, em todos os seus contornos legais, dos quais sobressaem os efeitos tributários. Limitar a atividade de homologação exclusivamente à quantia paga significa reduzir a atividade da administração tributária a um nada, ou a um procedimento de obriedade absoluta, visto que toda quantia ingressada deveria ser homologada e, a contrário sensu, não homologando o que não está pago.

Em segundo lugar, mesmo que assim não fosse, é certo que a avaliação da suficiência de uma quantia recolhida implica, inexoravelmente, no exame de todos os fatos sujeitos à tributação, ou seja, o procedimento da autoridade administrativa tendente à

homologação fica condicionado ao “conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, na linguagem do próprio CTN”.

Faz-se necessário lembrar, que a homologação do conjunto de atos praticados pelo sujeito passivo não é atividade estranha à fiscalização federal.

Ora, quando o sujeito passivo apresenta declaração com prejuízo fiscal num exercício e a fiscalização reconhece esse resultado para reduzir matéria a ser lançada em período subsequente, ou no mesmo período-base, ou na área do IPI, com a apuração de saldo credor num determinado período de apuração, o que traduz inexistência de obrigação a cargo do sujeito passivo. Ao admitir tanto a redução na matéria lançada como a compensação de saldos em períodos subsequentes, estará a fiscalização homologando aquele resultado, mesmo sem pagamento.

Assim sendo, ainda que não haja pagamento, ocorrendo o fato imponible, isto é, nascida à obrigação tributária, após o decurso de 5 (cinco) anos considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito tributário se a Fazenda, nesse período, permanecer silente, privilegiando o princípio que o direito não socorre ao que dorme.

Não há dúvidas, de que o legislador tributário, com a criação do lançamento por homologação, procurou uma forma de contornar a problemática da estrita vinculação do ato de lançamento à autoridade administrativa (daí a impossibilidade no direito pátrio de se falar no impropriamente denominado "autolancamento") a despeito da existência de tributos cuja natureza exige a sua apuração, quantificação e, conforme o caso, o seu recolhimento, sem prévia manifestação da administração (exs: tributos sujeitos à retenção na fonte e os impostos indiretos, tais como o ICMS e o IPI). A doutrina, no entanto, diante à insuficiência da construção normativa engendrada pelo legislador tributário, identifica contradições e incoerências no tratamento da matéria.

Da mesma forma, não há dúvidas, que a homologação expressa ou tácita termina sendo a forma pela qual o fisco, concordando com a apuração realizada pelo contribuinte, realiza o lançamento tributário.

Assim, objeto da homologação é a atividade de apuração, e não o pagamento do tributo.¹

É a atividade que, diante de determinada situação de fato, afirma existente o tributo e apura o montante devido, ou afirma inexistente o tributo e assim ausente a possibilidade de constituição de crédito tributário. É aquela atividade que, sendo privativa da autoridade administrativa, é em certos casos, por força de lei, desenvolvida pelo contribuinte e assim, para que possa produzir os efeitos jurídicos do lançamento carece da homologação. Com esta a autoridade faz sua aquela atividade de fato desempenhada pelo contribuinte. Assim, se o contribuinte fez a apuração e informou o valor do tributo ao fisco, prestando a informação (DCTF, GIA, etc.), a autoridade administrativa pode fazer o lançamento, simplesmente homologando aquela apuração feita pelo contribuinte, e se não houve o pagamento, notificá-lo para pagar, tal como se houvesse terminado um procedimento administrativo de lançamento de ofício.

¹ SAKAKIHARA, 1999, p. 584

Não obstante o art. 150, em seu parágrafo primeiro, refira-se à homologação do lançamento, e em seu parágrafo quarto contenha a expressão “considera-se homologado o lançamento”, na verdade não se homologa o lançamento, pois o lançamento, nesta hipótese, consiste precisamente na homologação. Homologação da atividade de apuração ou determinação do valor do tributo e, sendo o caso, da penalidade, que a final consubstanciam o crédito tributário. O que existe antes da homologação não é, em termos jurídicos, um lançamento. Toda a atividade material desenvolvida pelo contribuinte para a determinação do valor devido ao fisco não é, do ponto de vista rigorosamente jurídico, o lançamento, pois esta é atividade privativa da autoridade administrativa. Atividade que, em se tratado de lançamento por homologação, consiste simplesmente na homologação. (É certo que o § 1º, do art. 150, referindo-se à homologação do lançamento, parece admitir que se deve considerar a atividade de apuração, desenvolvida pelo contribuinte, como lançamento. Cuida-se, porém, de simples impropriedade terminológica. A palavra lançamento, aí, está empregada no sentido de apuração do valor do tributo. Não no sentido técnico jurídico de constituição do crédito tributário).

Neste momento, acreditamos ser interessante fazer uma abordagem nas formas de interpretações existentes:

A) Sujeito passivo apura e recolhe integralmente ou parcialmente o tributo devido: Quando o sujeito passivo apura o valor devido, e recolhe integralmente o tributo, trata-se da situação fática ideal que o legislador previu ao contemplar com um lapso temporal menor para a ocorrência da decadência. É a própria essência do lançamento por homologação. O *dies a quo*, ou o termo inicial para contagem do prazo decadencial, é a partir do fato gerador. Como suporte fático no do artigo 150, § 4º do CTN. Quando o recolhimento é menor que o valor devido, ou seja, é parcial o posicionamento predominante na doutrina leva a considerar a hipótese como similar à anterior. Ou seja, independente se o recolhimento for integral ou parcial, o termo inicial para contagem se inicia da ocorrência do fato gerador.

B) Sujeito passivo apura e não recolhe o tributo devido: Essa hipótese provoca divergência na doutrina dependendo do entendimento adotado com relação ao objeto da homologação. Quando o objeto da homologação é o pagamento, e não ocorrendo, a regra a ser aplicada é do artigo 173, I do CTN, sendo o termo inicial para contagem do prazo decadencial o primeiro dia do exercício seguinte. Se, por acaso, o objeto da homologação é o procedimento realizado pelo sujeito passivo inclina-se a aceitar que o termo inicial obedecerá ao artigo 150, § 4º do CTN.

C) Sujeito passivo não apura e não recolhe o tributo devido: Nessa situação, independentemente do posicionamento adotado com relação ao objeto da homologação, existem aqueles, que entendem que não há o que se homologar e nestes casos o Fisco deveria utilizar o lançamento de ofício, onde o *dies a quo*, para contagem do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte, na forma do artigo 173, I do CTN.

Entretanto, a minha posição pessoal é que objeto da homologação é a atividade exercida pelo contribuinte, e não o procedimento de apuração ou o pagamento do tributo. Aliás, esta é a posição majoritária no Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, órgão julgador de segunda instância dos processos em matéria tributária na área federal, conforme os acórdãos abaixo relacionados:

IRPF - DECADÊNCIA - TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - A regra de incidência de cada tributo é que define a sistemática de seu lançamento. O pagamento do tributo é irrelevante para a caracterização da natureza do lançamento tributário. O imposto de renda pessoa física é tributo que se amolda à sistemática prevista no art. 150 do CTN, chamado lançamento por homologação, de forma que o prazo decadencial é o previsto no parágrafo 4º do referido dispositivo. Recorrente : FAZENDA NACIONAL. Recorrida : 4ª CÂMARA DO 1º CONSELHO DE CONTRIBUINTES. Sessão de : 22 de setembro de 2005. Acórdão nº : CSRF/04-00.125.

DECADÊNCIA - LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - Os tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa amoldam-se à sistemática de lançamento por homologação, prevista no art. 150 do CTN, hipótese em que o prazo decadencial tem como termo inicial à data da ocorrência do fato gerador. A ausência de recolhimento não desnatura o lançamento, pois o que se homologa é a atividade exercida pelo sujeito passivo, da qual pode resultar ou não o recolhimento de tributo. Preliminar de decadência acolhida. Recurso especial da Fazenda Nacional conhecido e não provido. Sessão de: 11 de agosto de 2003. Acórdão nº CSRF/01-04.603.

Necessário ressaltar, que o art. 150 § 4º do CTN excepciona de sua contagem os casos em que se constatarem procedimentos dolosos, fraudulentos ou de simulação. Nestes casos não se observará a contagem do prazo a partir do fato gerador.

No que tange à fraude, merece transcrição à lição de SÍLVIO RODRIGUES (Direito Civil. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 226):

Age em fraude à lei a pessoa que, para burlar princípio cogente, usa de procedimento aparentemente lícito. Ela altera deliberadamente a situação de fato em que se encontra, para fugir à incidência da norma. O sujeito se coloca simuladamente em uma situação em que a lei não o atinge, procurando livrar-se de seus efeitos.

A simulação consiste na "prática de ato ou negócio que esconde a real intenção" (SÍLVIO DE SALVO VÊ.

NOSA. Direito Civil. São Paulo: Atlas, 2003, p. 467), sem necessidade de prejuízo a terceiros (2003, p. 470).

A verificação do fato de determinada vontade tendente a ocultar a ocorrência do fato gerador ou encobrir suas reais dimensões, manifestada de forma efetiva na consecução distorcida das obrigações formais do contribuinte, serve como base material para a verificação da existência de dolo, fraude ou simulação.

Assim, a configuração desse ilícito interessa ao direito tributário na medida em que colabora na determinação da regra da decadência aplicável ao caso concreto.

O fato jurídico da existência ou não de dolo, fraude ou simulação (parte final do art. 150, § 4º, do CTN) deve, para consecução dos objetivos estabelecidos nestes dispositivos, ser constituída na via administrativa, determinando, desse modo, a obrigatoriedade do

lançamento de ofício (art. 149, VII, do CTN) ou a impossibilidade da extinção do crédito pela homologação tácita. Deve-se observar que a ocorrência de dolo, fraude ou simulação só é relevante nos casos de efetivo pagamento antecipado. Se não houver pagamento antecipado, seja porque o contribuinte não o efetuou, ou porque o tributo por sua natureza se sujeita ao lançamento de ofício, o dolo, a fraude e a simulação não de ser apurados no procedimento administrativo de fiscalização realizado de ofício, não servindo como hipóteses determinantes no prazo diferenciado de decadência.

Nestes casos o Código Tributário Nacional não fixa um prazo específico para operar a decadência, exigindo um esforço enorme do hermeneuta para a solução dessa questão sem deixar, no entanto, de atender, também, o princípio da segurança nas relações jurídicas, de modo que os prazos não fiquem *ad eternum* em aberto. Os prazos do Direito Civil são inaplicáveis por serem específicos às relações de natureza particular.

A solução mais adequada e pacífica nos tribunais superiores é no sentido de se aplicar à regra do art. 173, I (exercício seguinte) para os casos do art. 150, § 4º do CTN (lançamento por homologação); e a regra do art. 173, parágrafo único do CTN nos demais casos - lançamento não efetuado em época própria ou a partir da data da notificação de medida preparatória do lançamento pela Fazenda Pública.

Embora o prejuízo a terceiro, que, no caso, é a Administração Pública, não seja requisito desses vícios, o fato é que, conforme já dito acima, não se concebe que alguém deles se utilize sem interesse econômico.

Por isso, ainda que tenha havido pagamento, a existência de dolo, fraude ou simulação causa suspeita, razão pela qual o Código Tributário Nacional impede a extinção do crédito tributário no caso da ocorrência desses ilícitos.

É nessa linha que autores como JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, mencionado por EURICO MARCOS DINIZ DI SANTI (Decadência e Prescrição no Direito Tributário. São Paulo: Max Lomonad, 2001, p. 165), assinala que ao direito tributário o que importa não é o dolo, a fraude ou a simulação, mas seu resultado.

Quanto a isso, vale lembrar o que dispõe o art. 136 do Código Tributário Nacional, *verbis*:

Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Isso, obviamente, não afasta a aplicação de eventuais sanções especificamente pelas condutas dolosas, fraudulentas ou simuladas, conforme se infere, por exemplo, da Lei Federal n.º 8.137, de 1990, e do art. 137 do próprio Código Tributário Nacional.

Sem embargo da exposição feita nesse tópico, costuma-se apontar nessa parte final do § 4.º do art. 150 do CTN uma lacuna, uma vez que não haveria tratamento legal quanto ao prazo para lançar quando presente dolo, fraude ou simulação (LUCIANO AMARO. Direito Tributário Brasileiro. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 356; p. 394).

Seguindo esse entendimento, alguns doutrinadores defendem que se deveria aplicar, por analogia, a regra do art. 173, I, do CTN.

Assim, por exemplo, PAULO DE BARROS CARVALHO (Curso de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 1996, p. 291):

b) falta de recolhimento, integral ou parcial, de tributo, cometida com dolo, fraude ou simulação – o trato de tempo para a formalização da exigência e para a aplicação de penalidades é de cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido realizado.

Assim sendo e tendo em vista, que o Código Tributário Nacional, como norma complementar à Constituição, é o diploma legal que detém legitimidade para fixar o prazo decadencial para a constituição dos créditos tributários pelo Fisco e inexistindo regra específica, no tocante ao prazo decadencial aplicável aos casos de evidente intuito de fraude (fraude, dolo, simulação ou conluio) deverá ser adotada a regra geral contida no artigo 173 do CTN, tendo em vista que nenhuma relação jurídico-tributária poderá protelar-se indefinidamente no tempo, sob pena de insegurança jurídica.

No caso em exame, onde houve a desqualificação da multa de lançamento de ofício, e o fato gerador ocorreu em 31/12/2000, o lançamento poderia ter sido efetuado a partir do ano-calendário de 2001, tendo o prazo decadencial iniciado em 31/12/2000, vencendo-se em 31/12/2005, na melhor forma possível de contagem a favor da Fazenda Nacional, o lançamento se deu em 27/10/2006, assim não há como não se acolher a preliminar de decadência suscitada pelo contribuinte.

No mérito, a pedra angular da questão fiscal trazida à apreciação desta Câmara, se resume, como ficou consignado no Relatório, à Acréscimo Patrimonial a Descoberto.

Da análise dos autos do processo se verifica que a autoridade lançadora constatou, através do levantamento de entradas e saídas de recursos - fluxo financeiro (“fluxo de caixa”), que o contribuinte apresentou, durante os anos-calendário de 2000, 2001 e 2002, saldos mensais negativos, representando desta forma presunção de omissão de rendimentos, já que consumiu/aplicou 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, doações, 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 “acréscimo 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, doações, 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 “acrécimo 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.

Aqui a autoridade lançadora utilizou-se de “fluxos de caixa” com objetivo de verificar a ocorrência de inconformidades entre a renda declarada e os dispêndios realizados pelo contribuinte. O resultado dos demonstrativos poderá indicar variação patrimonial a descoberto, ou seja, a aquisição de bens e/ou gastos acima dos rendimentos informados.

Não tenho dúvidas, que o levantamento de acréscimo patrimonial não justificado, através de “fluxos de caixa”, é forma indireta de apuração de rendimentos omitidos, posto que à autoridade lançadora cabe somente comprovar a sua existência que, uma vez ocorrido, a lei permite presumir a omissão de rendimentos. Trata-se de uma presunção que, além de legal, é perfeitamente lógica, posto que ninguém realiza gasto desprovido de disponibilidade financeira.

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 CTN, 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 imponível. Exemplo clássico de tributo que se enquadra nesta classificação de fato gerador complexo é o imposto de renda da pessoa física, apurado no ajuste anual.

Aliás, a despeito da inovação introduzida pelo artigo 2º da Lei n.º 7.713, de 1988, pelo qual estipulou-se que “o imposto de renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, a medida em 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 n.º 8.383, de 1991 mantiveram o regime de tributação anual (fato gerador complexo) 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 complexo objeto da autuação em questão.

Em relação ao cômputo mensal do fato gerador, é de se observar que a Lei n.º 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 n.º 8.134, de 1990. É nessa oportunidade, que o fato gerador do imposto de renda estará concluído. Por ser do tipo complexo, 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 pela interessada no ano-calendário em questão sujeitos à tributação anual, conforme legislação vigente.

É certo que a Lei nº 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 planilhamento financeiro 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 suplicante, caracterizando omissão de rendimentos passíveis de tributação.

Por outro lado, é entendimento pacífico, nesta Câmara, 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, não há controvérsia que o lançamento foi realizado dentro dos parâmetros legais.

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.

Não tenho dúvidas, que a responsabilidade pela apresentação das provas do alegado compete ao contribuinte que praticou a irregularidade fiscal.

No âmbito da teoria geral da prova, nenhuma dúvida há 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.

Ora, 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 (*júris 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 *júris 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.

Caberia, sim, ao suplicante, em nome da verdade material, contestar os valores lançados, apresentando as suas contra razões, porém, calcadas em provas concretas, e não apresentar simples argumentos para pretender derrubar a presunção legal apresentada pelo fisco, já que o dever da guarda dos contratos e documentário fiscal, juntamente com a informação dos valores pagos é do próprio suplicante, não há como transferir para a autoridade lançadora tal ônus.

Quanto às remessas de valores através da Beacon Hill Service Corporations, é de se dizer que o contribuinte alega desconhecer as remessas de divisas através da empresa Beacon Hill Service Corporation, seja como beneficiário, seja como ordenante.

Ora, a mera negação de ter realizado tais operações não é prova de que tais remessas não tenham de fato ocorrido. O contribuinte está devidamente identificado em todos os lançamentos constantes na representação fiscal.

Como expôs a autoridade lançadora, nas operações em que o contribuinte consta como ordenante e beneficiário final, tais identificações ocorrem pelo nome completo do contribuinte. Somada a esta identificação existe sempre uma ou mais descrição apontada ao contribuinte que o correlaciona com as referidas remessas, seja pelo endereço comercial: Rua Paraíba, 1122 - 23º andar, BH-MG, (endereço da RMD), seja pela conta creditada: Citibank/New York, 10043-001, ou ainda por outros dados: "AC3439696 RODRIGO OCTAVIO MAIA DAMÁSIO".

Da mesma forma, nas operações nas quais o contribuinte é apenas o remetente dos recursos, tal identificação também ocorre pelo nome completo do contribuinte como cliente. Associada a esta identificação existe também, sempre uma ou mais descrição apontada ao contribuinte que o correlaciona com as referidas remessas, seja pelo endereço comercial: Rua Paraíba, 1122 - 23º andar, BH-MG, (endereço da RMD), seja pelo endereço residencial antigo: Rua Tomaz Gonzaga, 286, Lourdes, BH, seja pelo endereço residencial atual: Rua Tomaz Gonzaga, 300 - apto 701 - Lourdes, BH - MG, seja pela identificação de alguns dos beneficiários finais, filhos do contribuinte: Rafael Quintino dos Santos Damásio e Joana Quintino dos Santos Damásio.

Como visto, os documentos às fls. 37 a 171 do anexo II, que embasam a aplicação de recursos objeto da autuação, foram originados a partir dos dados e arquivos eletrônicos disponibilizados à Secretaria da Receita Federal pela Justiça Federal, por Laudos Periciais elaborados pelo INC, correspondentes a operações de remessas ilícitas de recursos ao exterior, por meio dos quais a Equipe Especial de Fiscalização, criada pela Portaria SRF nº 463/04, identificou remessas nas quais o contribuinte aparece como beneficiário e como remetente de recursos, tendo os referidos documentos força probante suficiente para sustentar o ocorrência desse fato, e que dá sustentação à infração que lhe foi imputada.

Quanto aos empréstimos obtidos junto a Santa Mariana Participação, já se manifestou a autoridade julgadora de primeira instância no sentido de que o contribuinte também não comprovou o efetivo recebimento dos valores declarados como recebido em 2002 da empresa Santa Mariana a título de empréstimos, apesar de exaustivamente intimado para fazê-lo. Também, não o fez a empresa Santa Mariana. Apesar de intimada por duas vezes, a

empresa não apresentou as cópias dos cheques que demonstrariam as transferências dos recursos para o ora fiscalizado. A simples consignação do empréstimo na declaração do tomador não basta para comprovar o empréstimo em apreço, sendo imprescindível à prova da efetiva transferência da quantia mutuada.

Estou com a decisão de primeira instância, já que não se afirma que os fatos não ocorreram conforme declarado pelo suplicante. O que este não conseguiu, em verdade, foi prová-los quando a tanto foi legalmente intimado, ou seja, o contribuinte não comprovou a efetiva transferência dos recursos financeiros da empresa para o suplicante.

O fato de o valor constar na Declaração de Ajuste Anual, por si só, nada diz, já que todos os valores declarados estão sujeitos legalmente a comprovação de sua efetiva transferência, cabe ao declarante cercar-se das cautelas e dos meios de prova adequados e suficientes no sentido de demonstrar a existência e o valor das disponibilidades e dos empréstimos em moeda corrente nacional e, assim, poder desfazer qualquer dúvida levantada pela fiscalização, cuja missão institucional é, justamente, entre outras atividades, conferir a veracidade daquilo que os sujeitos passivos declaram.

A declaração em si é unilateral e contém a expressão do que o contribuinte quis declarar. Por si mesma não prova nada além disto. Todas as informações, todos os fatos constantes da DIRPF têm de estar ancorados em documentação hábil e idônea que apenas não é exigida no momento de sua entrega em razão de ser impraticável seu transporte e manuseio, considerando-se os milhões de declarantes; tal fato, porém, implica que o contribuinte declara o conteúdo de seus documentos e os guarda pelo prazo decadencial, durante o qual o estado, por seus servidores, poderá efetuar a respectiva conferência. Assim sendo, simples afirmações destituídas das condições probatórias mencionadas, por mais respeitável que possam ser seus firmadores, não têm o condão de substituir a prova legalmente exigível que no caso de empréstimos é a efetiva transferência dos recursos financeiros envolvidos.

Assim, a presença de informações sobre empréstimos ou suas devoluções, contidas na declaração de ajuste anual não faz prova dos mútuos efetuados, nem, tampouco, do recebimento de valores decorrentes da devolução desses empréstimos. O mesmo se dá com relação à contabilidade da empresa que seria a mutuaría.

É fato indiscutível que o tomador e o credor do empréstimo têm a obrigatoriedade de informar o empréstimo na declaração de bens, por sua repercussão na variação patrimonial. Contudo, a consignação dessa informação na declaração de rendimentos do contribuinte (credor-mutuante) não tem a força probante necessária para caracterizar a efetiva existência do mútuo, não o desobrigando de fazer a prova efetiva do empréstimo por ele efetuado, bem como da respectiva devolução do numerário emprestado.

Ora, por haver repercussão no cômputo de recursos na análise de evolução patrimonial, torna-se imprescindível, no caso, a comprovação do ingresso dos recursos oriundos dos empréstimos supostamente concedidos pela empresa da qual o contribuinte é sócio em conta-corrente ou de investimentos de sua titularidade, bem como a comprovação de que os mesmos originaram-se de conta-corrente ou de investimentos de titularidade da empresa mutuaría.

A jurisprudência do Conselho de Contribuintes nesse sentido é mansa e pacífica, conforme se constata as ementas dos acórdãos abaixo transcritas:

EMPRÉSTIMO - COMPROVAÇÃO - Cabe ao contribuinte a comprovação do efetivo ingresso dos recursos obtidos por empréstimo. Inaceitável a prova de empréstimo, feita somente com o instrumento particular de contrato, sem qualquer outro subsídio, como estar o mútuo consignado nas declarações de rendimentos apresentadas tempestivamente pelos contribuintes devedor e credor, bem como a prova da transferência de numerários (recebimento e pagamento), coincidentes em datas e valores, principalmente quando as provas dos autos são suficientes para confirmar a omissão. (Ac 104-17092).

EMPRÉSTIMO - COMPROVAÇÃO - Cabe ao contribuinte a comprovação do efetivo ingresso (ou saída) de recursos resultante de empréstimos recebidos ou cedidos. Inaceitável a prova de empréstimo, feita exclusivamente com a consignação na declaração de rendimentos de um dos mutuantes, sem quaisquer outros subsídios, como instrumento particular de contrato e comprovação da efetiva transferência de numerário, capacidade financeira do credor, ou ainda, regularmente declarado pelo contribuinte devedor e credor nas declarações de rendimentos apresentadas no prazo legal. (Ac. 104-17567).

MÚTUO. COMPROVAÇÃO. A alegação de que foram recebidos recursos em empréstimo obtido de pessoa física deve ser acompanhada dos comprovantes do efetivo ingresso do numerário no patrimônio do contribuinte, além da informação da dívida nas declarações de rendimentos do mutuário e do mutuante e da demonstração de que este último possuía recursos próprios suficientes para respaldar o empréstimo. (Ac 106-12836).

IRPF - ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO - EMPRÉSTIMO - NOTA PROMISSÓRIA - A nota promissória, por ser representativa de um negócio jurídico abstrato, em oposição aos causais, por ela mesma é válida para determinar a obrigação do pagamento, porém não revela a causa do negócio jurídico. Logo, não é prova efetiva do mútuo por não se prestar somente a esta finalidade, qual seja a de garantir um empréstimo. (Ac 106-12714).

EMPRÉSTIMOS - Cabe ao contribuinte o ônus de provar o efetivo ingresso do numerário obtido por meio de empréstimo. Inaceitável, como prova de mútuo, contrato particular de empréstimo cuja autenticidade e legitimidade não são corroboradas por qualquer outro subsídio. (Ac 106-11633).

EMPRÉSTIMO NÃO JUSTIFICADO - A justificação para o empréstimo deve basear-se em outros meios, como a transferência de numerário, coincidente em data e valores, não bastando a apresentação de nota promissória. (Ac 104-9200).

EMPRÉSTIMO NÃO COMPROVADO - MÚTUO - A alegação da existência de empréstimos realizados com terceiros deve vir acompanhada de provas inequívocas da efetiva transferência dos numerários emprestados, não bastando a simples apresentação do contrato de mútuo e/ou a informação nas declarações de bens do credor e do devedor. (Ac 106-13763).

EMPRÉSTIMO NÃO COMPROVADO - Os fatos registrados na escrituração de pessoa jurídica, da qual o contribuinte é sócio majoritário, são tidos como verdadeiros desde que respaldados por documentação hábil e idônea. O simples registro do empréstimo na escrituração, por si só, é insuficiente para comprovar a saída do numerário da pessoa jurídica. Na falta de documentos, coincidentes em datas e valores, que comprovem o efetivo ingresso dos recursos alegados no patrimônio da pessoa física do sócio, mantém-se o lançamento a título de omissão de rendimentos revelados por acréscimo patrimonial a descoberto. (Ac 106-12357).

Assim, a alegação da existência de empréstimo realizado com pessoa jurídica, deve vir acompanhada de provas inequívocas do efetivo ingresso dos recursos obtidos a esse título. Inaceitável a prova de empréstimo consignado apenas na declaração de rendimentos apresentada tempestivamente pelo mutuário e registros contábeis da mutuante, sem comprovação, com documentos hábeis e idôneos, da efetiva transferência do numerário, coincidentes em datas e valores.

Quanto ao recebimento de distribuição de lucros da empresa RMD, a autoridade julgadora de primeira instância já se manifestou no sentido de que o contribuinte não comprovou o efetivo recebimento dos alegados lucros distribuídos pela empresa RMD, apesar de exaustivamente intimado para fazê-lo. Por seu turno a empresa que teria efetuado os pagamentos, também não comprovou a efetiva transferência dos recursos para o sócio, apesar de intimada por duas vezes para fazê-lo.

Não há dúvidas, que o suplicante argumenta que devem ser aceitos como origem na apuração do patrimônio a descoberto, os rendimentos isentos e não-tributáveis recebidos da empresa RMD a título de lucros distribuídos em 2000, 2001 e 2003 nos valores respectivos de R\$ 225.949,00 (fls. 238), R\$ 430.000,00 (fls. 241) e R\$ 370.000,00 (fls. 247), tempestivamente informado nas declarações de rendimentos.

Diferentemente do que aparenta supor o suplicante, não basta que a pessoa jurídica de que o contribuinte seja sócio apresente capacidade para distribuir lucros. Faz-se necessário que a pessoa física que teria sido beneficiária desses lucros comprove que os ingressos ocorridos de fato provêm da pessoa jurídica.

Ora, no curso do processo não foi apresentado nenhum documento que demonstrasse que os valores supostamente distribuídos haviam sido incorporados ao patrimônio do contribuinte coincidentes em data e valores. Isto é, não houve apresentação de que o contribuinte dispunha deste numerário para fazer frente ao excesso de dispêndios em relação aos recursos.

Como já dito, anteriormente, o ônus cabe à autoridade administrativa. Há, porém, as presunções legalmente estabelecidas. Estas têm o condão de inverter o ônus da prova como esclarece José Luiz Bulhões Pedreira (“Imposto sobre a Renda - Pessoas Jurídicas”, JUSTEC - RJ, 1979, pág. 806):

O efeito prático da presunção legal é inverter o ônus da prova: invocando-a, a autoridade lançadora fica dispensada de provar, no caso concreto, que ao negócio jurídico com as características descritas na lei corresponde, efetivamente, o fato econômico que a lei presume -

cabendo ao contribuinte, para afastar a presunção (se é relativa) provar que o fato presumido não existe no caso.

Por haver repercussão no cômputo de recursos na análise de evolução patrimonial, torna-se imprescindível, no caso, a comprovação do ingresso dos recursos oriundos destes lucros considerados distribuídos pela empresa da qual o contribuinte é sócio.

Quanto ao dinheiro em espécie - R\$ 261.500,00 em 31/12/2001, é de se dizer que como o suplicante não comprovou o efetivo recebimento de lucros em 2000 e em 2001 nos valores respectivos de R\$ 225.949,00 e R\$ 430.000,00, depreende-se que o mesmo não possuía em espécie o valor declarado, tendo em vista que não declarou outros rendimentos que propiciassem este acúmulo de numerário.

Ora, o suplicante 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 saldos negativos. 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".

É fato que o direito processual consagrou o princípio de que a prova incumbe a quem afirma. Porém, é igualmente sabido que não se pode questionar a validade do emprego de indícios para mediante ilações deles extraídas provarem-se situações que, em face de particularidades próprias, não se poderiam provar de outra forma.

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

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.

Cabe, ainda, tecer alguns comentários sobre a aplicação da penalidade e dos acréscimos legais.

Entende-se 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 nº 70.235/72. Em sintonia com o disposto no artigo 138, parágrafo único do CTN, 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 CTN, 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 70.235/72.

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.

Da mesma forma, não vejo como se poderia acolher o argumento de inconstitucionalidade ou ilegalidade formal da taxa SELIC aplicada como juros de mora sobre o débito exigido no presente processo com base na Lei nº 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 Quarta Câmara, 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.

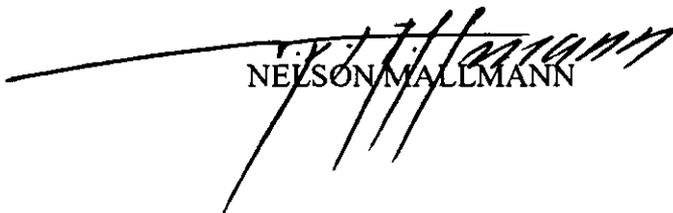
Ademais, matéria já pacificada no âmbito administrativo, razão pela qual o Presidente do Primeiro Conselho de Contribuintes, objetivando a condensação da jurisprudência predominante neste Conselho, conforme o que prescreve o art. 30 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes (RICC), aprovado 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.

Para o caso dos autos (inconstitucionalidade e Taxa Selic) aplicam-se as Súmulas: “O Primeiro Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária (Súmula 1º CC 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 1º CC 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 DAR provimento PARCIAL ao recurso para, desqualificando a multa de ofício reduzindo-a ao percentual de 75%, acolher a arguição de decadência, relativo ao exercício de 2001.

Sala das Sessões - DF, em 16 de dezembro de 2008


NELSON MALLMANN