



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

Processo n° 10725.001246/2004-19
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2202-00.999 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 08 de fevereiro de 2011
Matéria IRPF
Recorrente GILSON SIMÕES DE SOUZA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2000

DECADÊNCIA. AJUSTE ANUAL. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.

Sendo a tributação das pessoas físicas sujeita ao 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.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DO EXTERIOR. CONTRIBUINTE RESIDENTE NO BRASIL.

Restando configurado que o contribuinte omitiu rendimentos recebidos do exterior, há que se manter a infração tributária imputada ao sujeito passivo. Cabe ao interessado, não ao Fisco, provar a sua suposta condição de não residente no Brasil para que possa se eximir do pagamento do imposto de renda pessoa física, tendo em vista que são contribuintes todas as pessoas físicas domiciliadas ou residentes no Brasil, titulares de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza, sem distinção de nacionalidade, sexo, idade, estado civil ou profissão.

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA - CONCOMITÂNCIA - É incabível, por expressa disposição legal, a aplicação concomitante de multa de lançamento de ofício exigida com o tributo ou contribuição, com multa de lançamento de ofício exigida isoladamente.

RESPONSABILIDADE OBJETIVA. MULTA DE OFÍCIO.

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

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

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

ACRÉSCIMOS LEGAIS. JUROS MORATÓRIOS.

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

Preliminar rejeitada.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a arguição de decadência suscitada pelo Recorrente e, no mérito, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso para excluir da exigência a multa isolada do carnê-leão aplicada de forma concomitante com a multa de ofício, nos termos do voto do Relator. Vencida a Conselheira Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga, que provia parcialmente o recurso para reduzi-la ao percentual de 50%.

(Assinado digitalmente)

Nelson Mallmann – Presidente e Relator.

EDITADO EM: 18/02/2011

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga, João Carlos Cassuli Junior, Antônio Lopo Martinez, Ewan Teles Aguiar, Pedro Anan Júnior e Nelson Mallmann. Ausente, justificadamente, o Conselheiro Helenilson Cunha Pontes.

Relatório

GILSON SIMÕES DE SOUZA, contribuinte inscrito no CPF/MF 949.651.107-49, com domicílio fiscal na cidade do Rio de Janeiro, Estado do Rio de Janeiro, à Rua Sobragi, nº 78 – Bairro Monerô, Ilha do Governador, jurisdicionado a Delegacia da Receita Federal do Brasil em Campos dos Goitacazes - RJ, inconformado com a decisão de Primeira Instância de fls. 283/292, prolatada pela 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro – RJ II, recorre, a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 302/309.

Contra o contribuinte acima mencionado foi lavrado, em 22/12/2004, Auto de Infração de Imposto de Renda Pessoa Física (fls. 241/246), com ciência pessoal, em 23/12/2004 (fls. 247), exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de R\$ 138.160,43 (padrão monetário da época do lançamento do crédito tributário), a título de Imposto de Renda Pessoa Física, acrescidos da multa de lançamento de ofício normal de 75% e dos juros de mora de, no mínimo, de 1% ao mês, calculados sobre o valor do imposto de renda, relativo ao exercício de 2000, correspondente ao ano-calendário de 1999.

A exigência fiscal em exame teve origem em procedimentos de fiscalização onde a autoridade lançadora entendeu haver as seguintes irregularidades:

1 - RENDIMENTOS RECEBIDOS DE FONTES NO EXTERIOR:

Omissão de rendimentos recebidos de fontes pagadoras situadas no exterior, conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal anexo ao presente Auto de Infração. Infração capitulada nos artigos 1º ao 3º e §§, da Lei nº 7.713, de 1988; artigos 1º a 4, da Lei nº 8.134, de 1990; artigo 6º da Lei nº 9.250, de 1995 e artigo 21 da Lei nº 9.532, de 1997.

2 - MULTAS ISOLADAS - FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPF DEVIDO A TÍTULO DE CARNÊ-LEÃO: Falta de recolhimento do Imposto de Renda da Pessoa Física devido a título de carnê-leão, apurada sobre rendimentos auferidos de fonte no exterior conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal anexo ao presente Auto de Infração. Infração capitulada no artigo 8º da Lei nº 7.713, de 1988, combinado com os artigos 43 e 44, § 1º, inciso III, da Lei nº 9.430, de 1996.

O Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, responsável pela constituição do crédito tributário, esclarece, ainda, através do Termo de Verificação Fiscal de fls. 249/254, entre outros, os seguintes aspectos:

- que a presente ação fiscal originou-se da Representação Fiscal nº 200/04 da Equipe Especial de Fiscalização instituída pela Portaria SRF nº 463/04, a qual identificou o contribuinte ora sob ação fiscal como ordenante de 02 remessas de recursos destinadas ao Brasil através de conta mantida pela Beacon Hill Service Corporation (BHSC), no mês de março de 1999, as quais somadas atingem a cifra de US\$ 87.000,00 (oitenta e sete mil dólares americanos), conforme Demonstrativo de Operações Realizadas;

- que o Termo de Início de Ação Fiscal foi entregue em 31.08.2004 pessoalmente no endereço do contribuinte, a saber, Rua Sobragi, nº 78, Ilha do Governador, Rio de Janeiro. Destaque-se que o endereço no qual o contribuinte foi localizado não foi aquele constante do cadastro da SRF, o qual indicava Avenida 28 de Março, nº51, Parque Tamandaré, Campos dos Goytacazes;

- que dentre as informações prestadas no citado Termo de Declaração, destaque para o reconhecimento por parte do próprio contribuinte dos valores das 02 transferências no mês de março de 1999, à ele atribuídas, nos valores de U\$ 3.000,00 e US\$ 84.000,00 respectivamente;

- que também foi solicitada informação do contribuinte em relação à finalidade dos recursos transferidos, a qual foi declarada na declaração tomada a termo como para a aquisição de um terreno no Recreio dos Bandeirantes. Em resposta à intimação, o contribuinte apresentou Escritura de compra e Venda e Relatório de Despesas de aquisição de imóvel de empresas de consultoria imobiliária, datado de 28/05/1999, posterior portanto à remessa dos recursos;

- que solicitado, o contribuinte apresentou cópias dos comprovantes de depósitos nos valores de U\$ 3.000,00 e US\$ 84.000,00, ambos realizados no SAUDI HOLLAND' BANK da cidade de Jeddah;

- que outros documentos apresentados pelo contribuinte foram cópias dos passaportes, inclusive um passaporte equatoriano, e de contratos profissionais como jogador de futebol com os clubes SAUDI ARABIAN FOOTBALL FEDERATION (98/99), da Arábia Saudita e com o RAYYAN SPORTS CLUB, do Qatar;

- que analisada a documentação apresentada pelo contribuinte até então, passou a Fiscalização a investigar a condição de residente ou não do contribuinte, visto ser o contribuinte um jogador profissional de futebol que declarava estar fora do Brasil desde de 1990;

- que tendo em vista o fato de não ter o contribuinte apresentado a Declaração de Saída Definitiva do Brasil e estar omissa em relação à apresentação da DIRPF 2000, ano-calendário 1999, foi o mesmo intimado a comprovar sua condição de não residente no Brasil através da Intimação datada de 10/11/2004 (fls.), além de apresentar a comprovação do pagamento dos tributos no exterior, no período sob ação fiscal, a saber, 01/01/1999 à 31/12/1999;

- que considerando: (1) - que o contribuinte não apresentou a Declaração de Saída Definitiva do País; (2) - que não ter o contribuinte comprovado sua condição de não residente conforme preconiza a legislação (comprovando que ficou fora do país por um mínimo de 183 dias dentro de um período de 12 meses, ou comprovando que obteve um visto permanente antes de decorridos 12 meses de sua saída); (3) - que o contribuinte apresentou Declaração de Isento para os anos-calendário de 1997, 1998, 2000, 2002, o que comprova sua intenção de cumprir suas obrigações acessórias com o Fisco Brasileiro, e constituísse em um vínculo real com a Administração Tributária de nosso país; (4) - que o contribuinte auferiu rendimentos no exterior e não os ofereceu à tributação no Brasil; (5) - que assim como dispõe o art. 111, II do Código Tributário Nacional que determina que a interpretação da legislação tributária deva ser literal sempre que disponha sobre Outorga de Isenção, a mesma interpretação deve ser dada quando da inclusão no Campo da Não-Incidência (visto que produz o mesmo efeito prático de não pagamento do tributo) - que é o caso do conceito de residente e não residente -, o fato do contribuinte ter conseguido dupla nacionalidade no Equador no ano de 1996 não significa, visto que a legislação literalmente exige "visto permanente" para que ele seja considerado não residente. Dessa forma o contribuinte nunca poderia se enquadrar na condição de não residente; e (6) - que o contribuinte intimado a apresentar comprovação de ter oferecido à tributação no exterior, nos países por onde esteve, não o fez em momento algum;

- que se conclui que esses rendimentos não foram em momento algum tributados, em função do que restou à Fiscalização tributar as 02 remessas de recursos como Omissão de Rendimentos Recebidos de Fontes no Exterior, omissão essa (US\$ 87.000,00) convertida para moeda nacional pelo valor do dólar fixado para compra pelo Banco Central do Brasil no último dia útil da primeira quinzena do mês anterior ao mês em que foram esses rendimentos auferidos. Da busca dessa cotação, encontrou-se no site do Banco Central o valor de 1,89760 para o dólar de 12/02/1999 (fls.), o que gerou uma omissão de $87.0000 \times 1,89760 =$ R\$ 165.091,20;

- que destaque-se a ocorrência da multa isolada pelo não recolhimento do Carnê-Leão por parte do contribuinte, conforme demonstrativo de apuração contido no auto de infração.

Em sua peça impugnatória de fls. 250/269, instruída pelos documentos de fls. 270/281, apresentada, tempestivamente, em 20/01/2005, o contribuinte, se indispõe contra a exigência fiscal, solicitando que seja acolhida à impugnação para declarar a insubsistência do Auto de Infração, com base, sem síntese, nos seguintes argumentos:

- que segundo se observa do auto de infração impugnado, a alegada infração cometida pelo requerente refere-se a fato gerador ocorrido em 31/3/1999. Em outras palavras, a fiscalização, com acerto, identificou que o mês de março de 1999 foi a data em que os rendimentos recebidos pelo requerente ingressaram no Brasil, sendo este o momento do fato gerador;

- que ainda que se tenham tributado os rendimentos pela sistemática da declaração de ajuste anual, a verdade é que o próprio auto de infração ora impugnado elegeu o dia 31/3/1999 como a data da ocorrência do fato gerador, cumprindo a parte do artigo 142, do CTN, que determina ser dever da autoridade tributária proceder ao lançamento tributário, declarando a ocorrência do fato gerador. Que, portanto, no caso dos autos, está expressamente declarado que o fato gerador ocorreu em 31/3/99;

- que considerando que o IRPF é tributo sujeito ao lançamento por homologação, fica evidente que o prazo final para que fosse constituído o crédito tributário relativo a fato gerador ocorrido em 31/3/1999 foi o dia 31/3/2004. Como o requerente somente tomou ciência do lançamento em 23/12/2004, fica claro que já havia transcorrido o prazo decadencial, impondo-se a extinção do crédito tributário com fundamento no artigo 156, V, do Código Tributário Nacional;

- que a discussão de mérito destes autos, restringe-se à questão de saber se o requerente, à época do indicado fato gerador, ostentava a condição de residente no exterior;

- que a fiscalização, após relacionar os diversos documentos apresentados pelo requerente, entendeu que deva ser dada resposta negativa à questão. A posição adotada pela fiscalização parte das seguintes premissas: (a) o requerente não apresentou declaração de saída definitiva do País e (b) o requerente apresentou declarações de isento em diversos exercícios;

- que as premissas adotadas pela fiscalização, conforme será exposto, são absolutamente equivocadas. No entanto, muito mais importante do que o fato de se partir de equivocadas — e chegar a conclusões descabidas — é a absolutamente ausência de

fundamentação e de prova que contrarie a farta documentação acostada aos autos pelo requerente que comprova sua condição de residente no exterior desde 01/01/1993;

- que a fiscalização simplesmente não apontou por que motivo não poderia o requerente ser considerado um residente no exterior. A fiscalização não indicou — até porque não teria como fazê-lo — que período teria o requerente ingressado no Brasil e aqui tivesse permanecido que pudesse descaracterizar sua condição de residente no exterior;

- que tendo vislumbrado oportunidade profissionais no exterior, o requerente dedicou-se à atividade de atleta profissional no exterior desde 1993, tendo atuado ininterruptamente no Equador — onde recebeu nacionalidade por decreto presidencial — na Arábia Saudita e no Qatar;

- que a farta documentação acostada ao processo em razão de atendimento à intimação dirigida ao requerente, comprova o ininterrupto exercício profissional no exterior e a fixação de residência fora do Brasil, repita-se à exaustão, desde 1993! Logo, é fora de dúvida de que o requerente não ostentou no exercício de 2000 a condição de residente no Brasil;

- que a propósito, a falta de apresentação da Declaração Definitiva do País não pode ser considerada como motivo suficiente para "atrair" a condição de residente no Brasil. A uma, porque a legislação tributária adota como exclusivo fundamento para a fixação da condição de não residente o aspecto temporal. A duas, porque se assim o fosse, qualquer contribuinte poderia sair de férias e retornar Brasil ostentando a condição de não residente, bastando ter apresentado a referida Declaração;

- que, ademais, tangencia o absurdo a aplicação "analógica" do artigo 111, II, do CTN, aos casos de não-incidência tributária. A interpretação literal que o Código determina que seja dada às normas isentivas tem exclusivo fundamento na circunstância de ser a isenção um favor legal. A não incidência, ainda que também possa resultar no não pagamento de tributos, tem como pressuposto situações de fato que não foram contempladas pelo legislador no momento da definição da hipótese de incidência de tributos;

- que à evidência, o lançamento é improsperável, bastando o exame da prova constante dos autos para que seja atestado um fato incontroverso: o requerente, no ano-calendário de 1999, não ostentava a condição de residente no Brasil;

- que, no caso dos autos, portanto, está claro que se trata de exigência de multa isolada por suposto descumprimento de obrigação principal, incompatível com a estrutura do Direito Tributário;

- que além de todos os fundamentos acima apontados contra a descabida exigência, o requerente não pode se conformar com a incidência dos juros moratórios calculados com base na variação da Taxa SELIC.

Após resumir os fatos constantes da autuação e as principais razões apresentadas pelo impugnante a Segunda Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro – RJ II conclui pela procedência da ação fiscal e pela manutenção do crédito tributário, com base nas seguintes considerações:

- que deve ser evidenciado que com a vigência da Lei nº 7.713, de 22/12/1988, o imposto de renda da pessoa física passou a ser apurado e devido mensalmente, porém, com a Lei nº 8.134, de 27/12/1990, retornou-se à sistemática anterior, ou seja, de se apurar o imposto a pagar ou a ser restituído por ocasião da declaração de ajuste anual, cabendo

ao próprio sujeito passivo determinar a base de cálculo e, se for o caso, proceder ao pagamento antecipado do tributo;

- que, assim, o imposto de renda da pessoa física, pago ou recolhido mensalmente, a partir da Lei nº 8.134/90, é mera antecipação do devido na apuração do ajuste anual, que somente torna-se definitivo com o ajuste anual, quando o montante do imposto devido nos meses do ano-calendário pode ser aumentado, reduzido ou mesmo restituído;

- que, com isso, verifica-se que o fato gerador do imposto de renda da pessoa física sujeito ao ajuste na declaração ocorre no término de cada ano-calendário;

- que a respeito do art. 150, caput, e seu § 4º, do CTN, a interpretação literal e sistêmica desse dispositivo legal, à luz dos princípios gerais do direito tributário e privado e de seus institutos, conduz a uma conclusão de que esse dispositivo legal não trata da decadência do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário, matéria essa (decadência) que se encontra disciplinada apenas no art. 173 do Código Tributário Nacional — CTN, não podendo, por esse motivo, amparar arguição de decadência, com base em decurso de prazo contado a partir do fato gerador do tributo;

- que se encontrando a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário disciplinada exclusivamente pelo art. 173, inc. I do CTN, o prazo decadencial do imposto de renda da pessoa física, tem como marco inicial o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

- que, logo, no presente caso, para o ano-calendário de 1999, o prazo decadencial teve início em 01/01/01 e se encerrou em 31 de dezembro de 2005 e para o fato gerador da multa isolada, 31/03/99, o prazo decadencial teve início em 01/01/00 e se encerrou em 31 de dezembro de 2004. Como o lançamento foi efetivado em 23/12/04 (fl. 241) quando da ciência do contribuinte, não ocorreu a decadência;

- que no que diz respeito à omissão de rendimentos recebidos de fontes no exterior, é mister esclarecer que segundo o art. 2º do RIR/99, são contribuintes do imposto de renda, as pessoas físicas domiciliadas ou residentes no Brasil, titulares de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza;

- que não é demais salientar que conforme a IN SRF nº 73/98, existem duas formas para que o sujeito passivo possa comprovar a sua condição de não residente. Primeiro pelo recibo de entrega da Declaração de Saída Definitiva do País. A outra é o aspecto temporal, ou seja, a partir do primeiro dia subsequente àquele em que se completarem os doze primeiros meses de ausência, contados da data de sua saída do país ou caso o contribuinte tenha saído do país em caráter temporário, a partir da data da obtenção do visto permanente, se esta ocorrer durante os primeiros doze meses de ausência;

- que se analisando toda a documentação juntada nos autos pelo contribuinte, constata-se que não restou comprovado que no período objeto do presente auto de infração, o impugnante seria não residente;

- que cabe ainda destacar que sendo o interessado brasileiro, o mesmo está sujeito a legislação do Brasil. Caso o autuado entenda não ser residente neste país, é de sua única e exclusiva responsabilidade comprovar a sua suposta condição de não residente. Frise-se que não é o Fisco quem precisa demonstrar que o contribuinte é residente no país, mas sim o

impugnante justificar por meio de documentação hábil que estaria na condição de não residente;

- que tal comprovação é do próprio contribuinte, tendo em vista que é de seu interesse não recolher o tributo devido no Brasil, não obstante a legislação tributária afirmar que as pessoas físicas domiciliadas no Brasil são contribuintes do imposto de renda;

- que, assim, devem ser tributados os rendimentos auferidos do exterior pelo contribuinte em epígrafe. Desta sorte, cabe manter a infração tributária referente à omissão de rendimentos recebidos de fontes no exterior;

- que no que tange à mencionada multa isolada o impugnante não juntou aos autos nenhum documento capaz de rechaçá-la. Portanto, em respeito à legislação supracitada, como o contribuinte não recolheu o imposto devido na forma de carnê-leão, resta manter a multa isolada apurada pela fiscalização nos termos do que consta no auto de infração em epígrafe;

- que a aplicação da multa de ofício de 75% está prevista no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430, de 1996, tal como aposto à fl. 245 do presente processo, só podendo ser dispensada ou reduzida nas hipóteses previstas em lei, conforme preceito do art. 97, VI, do CTN. No caso em tela não há previsão legal para dispensa ou redução da multa de ofício de 75%. Dessa forma, há que se manter a referida multa;

- que a taxa Selic encontra amparo na Lei nº 9.065, de 1995, que, em seu artigo 13, estabelece que a partir de 10 de abril de 1995, os juros de mora serão equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia — SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente.

As ementas que consubstanciam a presente decisão são as seguintes:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA
— IRPF*

Ano-calendário: 1999

DECADÊNCIA.

O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (CTN, art. 173, I).

*OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DO EXTERIOR.
CONTRIBUINTE RESIDENTE NO BRASIL.*

Restando configurado que o contribuinte omitiu rendimentos recebidos do exterior, há que se manter a infração tributária imputada ao sujeito passivo. Cabe ao interessado, não ao Fisco, provar a sua suposta condição de não residente no Brasil para que possa se eximir do pagamento do imposto de renda pessoa física, tendo em vista que são contribuintes todas as pessoas físicas domiciliadas ou residentes no Brasil, titulares de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza, sem distinção de nacionalidade, sexo, idade, estado civil ou profissão.

CITAÇÕES DOUTRINÁRIAS NA IMPUGNAÇÃO.

Não compete à autoridade administrativa apreciar alegações mediante juízos subjetivos, uma vez que a atividade administrativa deve ser exercida de forma plenamente vinculada, sob pena de responsabilidade funcional.

DECISÕES JUDICIAIS. EFEITOS.

O entendimento exposto em decisões judiciais fica restrito aos litigantes das respectivas ações, não se cogitando da extensão de seus efeitos jurídicos ao caso em epígrafe.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

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

MULTA ISOLADA. CARNÊ-LEÃO.

Será exigida multa isolada de que trata o inciso I ou II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 e artigo 1º, inciso II, da IN SRF nº 46/97, tendo como base de cálculo o imposto de renda devido pelas pessoas físicas sob a forma de recolhimento mensal (carnê-leão) não pago.

JUROS DE MORA.

A partir de 01/04/1995, sobre os créditos tributários vencidos e não pagos incidem juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia — SELIC, sendo cabível, por expressa disposição legal, a exigência de juros de mora em percentual superior a 1%.

MULTA DE OFÍCIO DE 75%.

A aplicação da multa de ofício decorre de expressa previsão legal, tendo natureza de penalidade por descumprimento da obrigação tributária.

Lançamento Procedente

Cientificado da decisão de Primeira Instância, em 09/06/2008, conforme Termo constante às fls. 300/301, e, com ela não se conformando, a contribuinte interpôs, em tempo hábil (04/07/2008), o recurso voluntário de fls. 302/309, instruído pelo documento de fls. 310/323, no qual demonstra irresignação contra a decisão supra, baseado, em síntese, nas mesmas razões expendidas na fase impugnatória.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Nelson Mallmann, Relator

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

No presente litígio está em discussão, como se pode verificar no Auto de Infração, especificamente na descrição dos fatos e enquadramento legal, tão-somente, a omissão de rendimentos recebidos do exterior. Ou seja, a autoridade lançadora identificou que o recorrente efetuou duas remessas de recursos destinadas ao Brasil através de conta mantida pela Beacon Hill Service Corporation (BHSC), no mês de março de 1999, as quais somadas atingem a cifra de US\$ 87.000,00 (oitenta e sete mil dólares americanos) equivalente a R\$ 165.091,20. Em decorrência desse fato a autoridade lançadora aplicou, ainda, a multa isolada de 75% em razão da falta de recolhimento do carnê-leão.

Inconformado, em virtude de não ter logrando êxito na instância inicial, o recorrente apresenta a sua peça recursal a este E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais pleiteando a reforma da decisão prolatada em Primeira Instância, sendo que para tanto suscita, inicialmente, preliminar de decadência do imposto de renda e da multa isolada lançados e, no mérito, basicamente, argúi que a época do fato gerador do imposto era residente no exterior, diante deste fato não assiste razão para o fisco brasileiro constituir crédito tributário decorrentes dessas remessas.

Assim, a pedra angular da questão fiscal trazida à apreciação desta Turma de Julgamento, se resume, como ficou consignado no Relatório, a preliminar de decadência e, no mérito, a discussão restringe-se à questão de saber se o recorrente, à época do fato gerador, ostentava a condição de residente no exterior.

Quanto à decadência do direito de a Fazenda Pública constituir crédito tributário estou filiado a corrente que defende 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, ou seja, em 31 de dezembro de cada ano-calendário.

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 complexo é o imposto de renda da pessoa física, apurado no ajuste anual.

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

Nesta ordem, é de se refutar, também, o argumento daqueles que entendem que só pode haver homologação se houver pagamento e, por consequência, 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 Código Tributário Nacional, 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 obviedade 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 Código Tributário Nacional.

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,

¹ SAKAKIHARA, 1999, p. 584

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.

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 deva 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, § 4.º 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, § 4.º 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 Código Tributário Nacional 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" (SILVIO DE SALVO VENOSA. 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 hão 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 hermenêuta 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, considerando que a autoridade lançadora imputou a multa de lançamento de ofício normal de 75%) e o fato gerador ocorreu em 31/12/1999, o lançamento poderia ter sido efetuado a partir do ano-calendário de 2000, tendo o prazo decadencial iniciado em 31/12/1999, vencendo-se em 31/12/2004 e a ciência do lançamento se deu em 23/12/2004 (fls. 247), afastada está a preliminar de decadência suscitada pelo recorrente.

Quanto à omissão de rendimentos recebidos no exterior, é de se dizer que a questão é eminentemente de matéria de prova. Ou seja, à questão está restrita em se saber se o recorrente, à época do fato gerador, ostentava a condição de residente no exterior, já que concorda com as remessas efetuadas e não há controvérsia sobre os valores remetidos.

Observa-se, que a autoridade lançadora concluiu, mediante a análise das provas apresentadas pelo recorrente, que os valores das remessas não foram em momento algum tributados, razão pela qual tomou as providências legais para constituir o respectivo crédito tributário sobre tais remessas de recursos, considerando o ato praticado como omissão de rendimentos recebidos de fontes no exterior, omissão essa de US\$ 87.000,00, equivalente a R\$ 165.091,20, convertida para moeda nacional pelo valor do dólar fixado para compra pelo Banco Central do Brasil no último dia útil da primeira quinzena do mês anterior ao mês em que foram esses rendimentos auferidos.

Da análise dos autos é possível concluir que a autoridade lançadora para concretizar o ato de lançamento, mediante a lavratura do Auto de Infração, amparou-se nos seguintes argumentos básicos:

- que o recorrente não apresentou a Declaração de Saída Definitiva do País;
- que o recorrente não comprovou sua condição de não-residente conforme preconiza a legislação (comprovando que ficou fora do país por um mínimo de 183 dias dentro de um período de 12 meses, ou comprovando que obteve um visto permanente antes de decorridos 12 meses de sua saída);
- que o recorrente apresentou Declaração de Isento para os anos-calendário de 1997, 1998, 2000, 2002, o que comprova sua intenção de cumprir suas obrigações acessórias

com o Fisco Brasileiro, e constitui se em um vínculo real com a Administração Tributária de nosso país;

- que o recorrente auferiu rendimentos no exterior e não os ofereceu à tributação no Brasil;

- que assim como dispõe o art. 111, II do Código Tributário Nacional que determina que a interpretação da legislação tributária deva ser literal sempre que disponha sobre Outorga de Isenção, a mesma interpretação deve ser dada quando da inclusão no Campo da Não-Incidência (visto que produz o mesmo efeito prático de não pagamento do tributo) - que é o caso do conceito de residente e não residente -, o fato do contribuinte ter conseguido dupla nacionalidade no Equador no ano de 1996 não significa, visto que a legislação literalmente exige "visto permanente" para que ele seja considerado não residente. Dessa forma o contribuinte nunca poderia se enquadrar na condição de não residente; e

- que o recorrente intimado a apresentar comprovação de ter oferecido à tributação no exterior, nos países por onde esteve, não o fez em momento algum.

Argumentos estes refutados pelo recorrente baseado nas seguintes considerações:

- que a fiscalização simplesmente não apontou por que motivo não poderia o recorrente ser considerado um residente no exterior. A fiscalização não indicou — até porque não teria como fazê-lo — que período teria o requerente ingressado no Brasil e aqui tivesse permanecido que pudesse descaracterizar sua condição de residente no exterior;

- que tendo vislumbrado oportunidade profissionais no exterior, o recorrente dedicou-se à atividade de atleta profissional no exterior desde 1993, tendo atuado ininterruptamente no Equador — onde recebeu nacionalidade por decreto presidencial — na Arábia Saudita e no Qatar;

- que a farta documentação acostada ao processo em razão de atendimento à intimação dirigida ao recorrente, comprova o ininterrupto exercício profissional no exterior e a fixação de residência fora do Brasil desde 1993. Logo, é fora de dúvida de que o requerente não ostentou no exercício de 2000 a condição de residente no Brasil;

- que a falta de apresentação da Declaração Definitiva do País não pode ser considerada como motivo suficiente para "atrair" a condição de residente no Brasil. A uma, porque a legislação tributária adota como exclusivo fundamento para a fixação da condição de não residente o aspecto temporal. A duas, porque se assim o fosse, qualquer contribuinte poderia sair de férias e retornar Brasil ostentando a condição de não residente, bastando ter apresentado a referida Declaração.

É bem verdade, se de um lado a autoridade lançadora não tem como comprovar com 100% de certeza que o recorrente encontrava-se sujeito as normas brasileiras de tributação. Por outro lado, cabia ao recorrente, que efetuou as remessas das quantias no exterior demonstrar e comprovar que tais rendimentos já foram tributados no exterior e, principalmente, demonstrar que o Brasil possuía, a época do fato, tratado de bi-tributação com o país onde o mesmo alega ter recebido tais rendimentos ou, enfim, que preenchia os requisitos legais de residente no exterior e sujeito as normas tributárias no exterior.

Assim, é de se deixar claro, que os agentes do Fisco têm, mais que direito, o dever de recorrer, quando for o caso, às declarações de rendimentos apresentadas pelos contribuintes, para analisar os rendimentos isentos e não tributáveis declarados, sempre que,

por motivos mais diversos, entender que tais rendimentos são componentes da base de cálculo do imposto anual e as informações do contribuinte não se estribem em documentação hábil e idônea demonstrando o contrário.

No caso em questão é importante frisar, que o recorrente não apresentou a Declaração de Saída Definitiva do Brasil e estava omissa em relação à apresentação da DIRPF 2000, ano-calendário 1999, bem como foi intimado a comprovar sua condição de não residente no Brasil através da Intimação datada de 10/11/2004, além de apresentar a comprovação do pagamento dos tributos no exterior, no período sob ação fiscal, a saber, 01/01/1999 à 31/12/1999.

Da mesma forma, é importante frisar, que o contribuinte apresentou Declaração de Isento para os anos-calendário de 1997, 1998, 2000, 2002, o que comprova sua intenção de cumprir suas obrigações acessórias com o Fisco Brasileiro e constituiu um vínculo de intenções com a Administração Tributária Brasileira.

Sobre o assunto dispõe a legislação do Imposto de Renda:

Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99):

Art. 2º - As pessoas físicas domiciliadas ou residentes no Brasil, titulares de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza, inclusive rendimentos e ganhos de capital, são contribuintes do imposto de renda, sem distinção de nacionalidade, sexo, idade, estado civil ou profissão.

Normas Complementares:

Conceito de Não-Residente no País:

Considera-se não residente no País, qualquer pessoa física que:

(a) não resida em caráter permanente no Brasil;

(b) houver saído do Brasil em caráter temporário, a partir da data da obtenção do visto permanente em outro país, se esta ocorrer durante os primeiros 12 meses de ausência;

(c) houver saído do Brasil em caráter temporário, a partir do primeiro dia subsequente aquele em que se completarem os doze primeiros meses de ausência, contados da data de sua saída (IN 73/98, art.2º, II).

Contagem do Prazo de 12 meses:

Para efeito da caracterização da condição de não—residente no país, a contagem do prazo de 12 meses não se interrompe em virtude de retorno da pessoa física ao Brasil, desde que, no total do período de carência, tenha permanecido fora do território nacional por, no mínimo 183 dias, a contar do dia de saída e não esteja no país na data em que se completarem os doze meses (IN 73/98, art. 2º, parágrafo 3º).

Decisão em Consulta — Comprovação da Condição de Não residente.

A condição de não-residente no País poderá ser comprovada pelo recibo de entrega da Declaração de Saída Definitiva do País. Para aqueles que inadvertidamente não apresentarem tal declaração, há que se considerar o aspecto temporal (12 meses contados da data da saída do país ou da obtenção do visto permanente antes desse prazo) (Decisão 1 a Região Fiscal n° 35/00).

Como visto, conforme a IN SRF n° 73/98, existem duas formas para que o sujeito passivo possa comprovar a sua condição de não residente. Primeiro pelo recibo de entrega da Declaração de Saída Definitiva do País. A outra é o aspecto temporal, ou seja, a partir do primeiro dia subsequente aquele em que se completarem os doze primeiros meses de ausência, contados da data de sua saída do país ou caso o contribuinte tenha saído do país em caráter temporário, a partir da data da obtenção do visto permanente, se esta ocorrer durante os primeiros doze meses de ausência;

Analisando-se toda a documentação juntada nos autos pelo recorrente, constata-se que, em momento nenhum restou, devidamente, comprovado que no período objeto do presente auto de infração, o recorrente seria não residente, conforme previsto pelas normas legais reguladoras do assunto.

Como já se manifestou a decisão de Primeira Instância, que sendo o interessado brasileiro, o mesmo está sujeito a legislação do Brasil. Caso o autuado entenda não ser residente neste país, é de sua única e exclusiva responsabilidade comprovar a sua suposta condição de não residente. Frise-se que não é o Fisco quem precisa demonstrar que o contribuinte é residente no país, mas sim o recorrente justificar por meio de documentação hábil e idônea, coincidente em datas, que estaria na condição de não residente. Tal comprovação é do próprio contribuinte, tendo em vista que é de seu interesse não recolher o tributo devido no Brasil, não obstante a legislação tributária afirmar que as pessoas físicas domiciliadas no Brasil são contribuintes do imposto de renda.

Ora, nos autos ficou demonstrado, através de declaração do próprio recorrente, que houve as remessas dos valores questionados. Como também restou claro que o recorrente não conseguiu afastar a acusação imposta pela autoridade lançadora, evidenciando a 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 os rendimentos são tributáveis, competirá ao suplicante produzir a prova da improcedência da tributação, ou seja, que os valores recebidos estão lastreados em documentos hábeis e idôneos, coincidentes em datas e valores e não são passíveis de tributação pelo fisco brasileiro.

Por isso mesmo, as ações praticadas pelos contribuintes para ocultar sua real intenção, e assim se beneficiar indevidamente do tratamento diferenciado, deve merecer a ação saneadora contrária, por parte da autoridade fiscal, em defesa até dos legítimos beneficiários daquele tratamento. Dessa forma, não podia e não pode o fisco permanecer inerte diante de procedimentos dos contribuintes cujos objetivos são exclusivamente o de ocultar ou impedir o surgimento das obrigações tributárias definidas em lei. Detectado esse procedimento irregular, como no presente caso compete ao fisco proceder como fez. É óbvio, que o autuado tem que ter uma prova de que já submeteu estes rendimentos a tributação ou que não era passível de tributação do Estado Brasileiro.

Assim, vê-se o quão acertado foi o procedimento do Fisco, ao submeter os rendimentos questionados a tributação. Não haveria outra forma de se proceder senão essa, já que o contribuinte não apresentou nenhuma prova contundente que invalidasse o feito fiscal.

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

Sendo assim, entendo que cabia ao recorrente comprovar o alegado, porque somente ele tinha condições de fazê-lo, razão pela qual mantenho a tributação deste item.

Para finalizar a redação do presente acórdão, cabe, ainda, tecer alguns comentários sobre a aplicação das penalidades.

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

Entendo, que toda matéria útil pode ser acostada ou levantada na defesa, como também é direito do contribuinte ver apreciada essa matéria, sob pena de restringir o alcance do julgamento. Como a obrigação tributária é uma obrigação *ex lege*, e como não há lugar para atividade discricionária ou arbitrária da administração que está vinculada à lei, deve-se sempre procurar a verdade real à cerca da imputação. Não basta a probabilidade da existência de um fato para dizer-se haver ou não haver obrigação tributária.

Seguindo nesta linha de pensamento, é de se observar 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.

Neste contexto, se faz necessário à evocação da justiça fiscal, no que se refere à aplicação das multas de lançamento de ofício.

Quanto ao lançamento da multa de lançamento de ofício exigida de forma isolada pelo recolhimento em atraso do carnê-leão, se faz necessário destacar que o lançamento da multa isolada engloba os valores recebidos do exterior, cujos valores foram lançados de ofício, através da constituição de crédito tributário via Auto de Infração.

A Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, ao tratar do Auto de Infração com tributo e sem tributo dispôs:

Art. 43 – Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente à multa ou juros de mora, isolada ou conjuntamente.

Parágrafo único – Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Art. 44 – Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I – de setenta e cinco por cento, nos casos de pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II – (omissis).

§ 1º - As multas de que trata este artigo serão exigidas:

I – juntamente com o tributo ou contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos;

II – isoladamente quando o tributo ou contribuição houver sido pago após o vencimento do prazo previsto, mas sem o acréscimo de multa de mora;

III – isoladamente, no caso de pessoa física sujeita ao pagamento mensal do imposto (carnê-leão) na forma do art. 8º da Lei n.º 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de fazê-lo, ainda que não tenha apurado imposto a pagar na declaração de ajuste.

(...).

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Da análise dos dispositivos legais retro transcritos é possível se concluir que para aquele contribuinte, submetido à ação fiscal, após o encerramento do ano-calendário, que deixou de recolher o “carnê-leão” que estava obrigado, existe a aplicabilidade da multa de lançamento de ofício exigida de forma isolada.

É cristalino o texto legal quando se refere às normas de constituição de crédito tributário, através de auto de infração sem a exigência de tributo. Do texto legal conclui-se que não existe a possibilidade de cobrança concomitante de multa de lançamento de ofício juntamente com o tributo (normal) e multa de lançamento de ofício isolada sem tributo, ou seja, se o lançamento do tributo é de ofício deve ser cobrada a multa de lançamento de ofício juntamente com o tributo (multa de ofício normal), não havendo neste caso espaço legal para se incluir a cobrança da multa de lançamento de ofício isolada.

Por outro lado, quando o lançamento de exigência tributária for aplicação de multa isolada, só há espaço legal para aquelas infrações que não foram levantadas de ofício, a exemplo da apresentação espontânea da declaração de ajuste anual com previsão de pagamento de imposto mensal (carnê-leão) sem o devido recolhimento, caso típico da aplicação de multa de lançamento de ofício isolada sem a cobrança de tributo, cabendo neste além da multa isolada a cobrança de juros de mora de forma isolada, entre o vencimento do imposto até a data prevista para a entrega da declaração de ajuste anual, já que após esta data o imposto não recolhido está condensado na declaração de ajuste anual.

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

Os atos que formalizam o início do procedimento fiscal encontram-se elencados no artigo 7º do Decreto n.º 70.235/72. 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. n.º 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. Quanto à aplicação de multas de lançamento de ofício, se faz necessário ressaltar que a convergência do fato impositivo à hipótese de incidência descrita em lei deve ser analisada à luz dos princípios da legalidade e da tipicidade cerrada, que demandam interpretação estrita. Da combinação de ambos os princípios, resulta que os fatos erigidos, em tese, como suporte de obrigações tributárias, somente, se irradiam sobre as situações concretas ocorridas no universo dos fenômenos, quando vierem descritos em lei e corresponderem estritamente a esta descrição.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Diante do conteúdo dos autos e pela associação de entendimento sobre todas as considerações expostas no exame da matéria e por ser de justiça, voto no sentido de rejeitar a arguição de decadência suscitada pelo Recorrente e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso para excluir da exigência a multa isolada do carnê-leão aplicada de forma concomitante com a multa de ofício.

(Assinado digitalmente)
Nelson Mallmann



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

TERMO DE INTIMAÇÃO

Em cumprimento ao disposto no § 3º do art. 81 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria Ministerial nº 256, de 22 de junho de 2009, intime-se o (a) Senhor (a) Procurador (a) Representante da Fazenda Nacional, credenciado junto à **Segunda Câmara da Segunda Seção**, a tomar ciência do **Acórdão nº 2202-00.999**

Brasília/DF, 10 de fevereiro de 2011

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

Ciente, com a observação abaixo:

(.....) Apenas com ciência

(.....) Com Recurso Especial

(.....) Com Embargos de Declaração

Data da ciência: _____/_____/_____

Procurador (a) da Fazenda Nacional

