



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.007613/2005-72
Recurso nº. : 154.285
Matéria : IRPF - Ex(s): 2001 a 2005
Recorrente : VERA LUCIA DA GAMA QUINTELLA
Recorrida : 3ª TURMA/DRJ-RIO DE JANEIRO/RJ II
Sessão de : 12 de setembro de 2007
Acórdão nº. : 104-22.598

DECADÊNCIA - GANHOS DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE BENS OU DIREITOS - TRIBUTAÇÃO DEFINITIVA - LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - A regra de incidência de cada tributo é que define a sistemática de seu lançamento. O ganho de capital auferido na alienação de bens e direitos de qualquer natureza está sujeito à incidência de imposto de renda na forma de tributação definitiva, cuja apuração deve ser realizada na ocorrência do evento e o recolhimento do respectivo imposto no mês subsequente. A incidência tem característica de tributo cuja legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa e amolda-se à sistemática de lançamento denominado por homologação, onde a contagem do prazo decadencial desloca-se da regra geral do artigo 173 do Código Tributário Nacional, para encontrar respaldo no § 4º do artigo 150, do mesmo Código, hipótese em que os cinco anos têm como termo inicial a data da ocorrência do fato gerador. Transcorridos cinco anos a contar do fato gerador, quer tenha havido homologação expressa, quer pela homologação tácita, não caracterizado o evidente intuito de fraude, está precluso o direito de a Fazenda Nacional promover o lançamento de ofício para cobrar imposto não recolhido.

CERCEAMENTO DE DEFESA - NULIDADE DO PROCESSO FISCAL - Somente a partir da lavratura do auto de infração é que se instaura o litígio entre o fisco e o contribuinte, podendo-se, então, falar em ampla defesa ou no cerceamento dela, sendo improcedente tal alegação quando na fase impugnatória é concedida ampla oportunidade de apresentação de documentos e esclarecimentos.

AUTO DE INFRAÇÃO - NULIDADE - CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA - CAPITULAÇÃO LEGAL - DESCRIÇÃO DOS FATOS - LOCAL DA LAVRATURA - O auto de infração deverá conter, obrigatoriamente, entre outros requisitos formais, a capitulação legal e a descrição dos fatos. Somente a ausência total dessas formalidades é que implicará na invalidade do lançamento, por cerceamento do direito de defesa. Ademais, se o contribuinte revela conhecer plenamente as acusações que lhe foram imputadas, rebatendo-as, uma a uma, de forma meticulosa, mediante extensa e substancial impugnação, abrangendo não só outras questões



al

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.007613/2005-72
Acórdão nº. : 104-22.598

preliminares como também razões de mérito, descabe a proposição de cerceamento do direito de defesa.

GANHOS DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE BENS OU DIREITOS POR PESSOAS FÍSICAS - TRIBUTAÇÃO DEFINITIVA - O lucro apurado na alienação, a qualquer título, de bens ou direitos de qualquer natureza, deve ser considerado ganho de capital. Os ganhos serão apurados no mês em que forem auferidos e tributados em separado, não integrando a base de cálculo do imposto na declaração de rendimentos, e o valor do imposto pago não poderá ser deduzido do devido na declaração.

GANHO DE CAPITAL - ALIENAÇÃO A QUALQUER TÍTULO PARA FINS FISCAIS - Na apuração do ganho de capital serão consideradas as operações que importem alienação, a qualquer título, de bens ou direitos ou cessão ou promessa de cessão de direitos à sua aquisição, tais como as realizadas por compra e venda, permuta, adjudicação, desapropriação, dação em pagamento, procuração em causa própria, promessa de compra e venda de direitos ou promessa de cessão de direitos e contratos afins.

COMPROVAÇÃO DO CUSTO DE AQUISIÇÃO - O valor de aquisição do bem ou direito para apuração do ganho de capital deverá ser comprovado com documentação hábil e idônea, usual para o tipo de operação de que houver resultado a aquisição.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS - DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA - ARTIGO 42, DA LEI Nº. 9.430, DE 1996 - Caracteriza omissão de rendimentos a existência de valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS - PERÍODO-BASE DE INCIDÊNCIA - APURAÇÃO MENSAL - TRIBUTAÇÃO NO AJUSTE ANUAL - Os valores dos depósitos bancários não justificados, a partir de 1º de janeiro de 1997, serão apurados, mensalmente, à medida que forem creditados em conta bancária e tributados como rendimentos sujeitos à tabela progressiva anual (ajuste anual).

PRESUNÇÕES LEGAIS RELATIVAS - 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 contribuinte o ônus de provar que os fatos concretos não ocorreram na forma como presumidos pela lei. *gel*

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUENTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.007613/2005-72
Acórdão nº. : 104-22.598

SANÇÃO TRIBUTÁRIA - MULTA QUALIFICADA - JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO - 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 qualificada 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 nº. 4.502, de 1964. A prestação de informações ao fisco em resposta à intimação emitida divergentes de dados levantados pela fiscalização, a movimentação bancária desproporcional aos rendimentos declarados, mesmo de forma continuada, bem como a apuração de depósitos bancários em contas de titularidade do contribuinte não justificados, independentemente do montante movimentado, 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.

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 em parte.

Preliminares rejeitadas.

Recurso parcialmente provido.

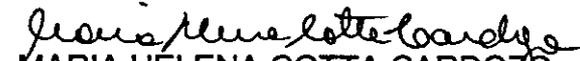
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por VERA LUCIA DA GAMA QUINTELLA.

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, ACOLHER a arguição de decadência relativamente aos ganhos de capital dos meses de janeiro a novembro de 2000, vencidos os Conselheiros Heloisa Guarita Souza, Gustavo Lian Haddad e Renato Coelho Borelli (Suplente

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.007613/2005-72
Acórdão nº. : 104-22.598

convocado), que a estendiam aos depósitos bancários, e os Conselheiros Pedro Paulo Pereira Barbosa, Antonio Lopo Martinez e Maria Helena Cotta Cardozo, que a rejeitavam. Por unanimidade de votos, REJEITAR as demais preliminares. No mérito, por unanimidade de votos, 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.


MARIA HELENA COTTA CARDOZO
PRESIDENTE


NELSON MALLMANN
RELATOR

FORMALIZADO EM: 22 OUT 2007

Participou, ainda, do presente julgamento, o Conselheiro REMIS ALMEIDA ESTOL. Ausente justificadamente o Conselheiro MARCELO NEESER NOGUEIRA REIS.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.007613/2005-72
Acórdão nº. : 104-22.598

Recurso nº. : 154.285
Recorrente : VERA LUCIA DA GAMA QUINTELLA

RELATÓRIO

VERA LUCIA DA GAMA QUINTELLA, contribuinte inscrita no CPF sob o nº. 275.018.687-00, com domicílio fiscal na cidade do Rio de Janeiro, Estado do Rio de Janeiro, na Av. Semambetiba, nº. 6.250 - apto 406 - Bairro Barra da Tijuca, jurisdicionada a Delegacia de Administração Tributária no Rio de Janeiro - RJ, inconformada com a decisão de Primeira Instância de fls. 1345/1365, prolatada pela Terceira Turma de Julgamento da DRJ no Rio de Janeiro - RJ, recorre, a este Primeiro Conselho de Contribuintes, pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 1378/1470.

Contra a contribuinte acima mencionada foi lavrado, em 30/11/05, Auto de Infração de Imposto de Renda Pessoa Física (fls. 1193/1218), com ciência através de AR em 05/12/05, exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de R\$ 1.192.785,35 (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% para a omissão de ganhos de capital e da multa qualificada de 150% para a omissão de rendimentos com base em depósitos bancários e dos juros de mora de, no mínimo, 1% ao mês, calculado sobre o valor do imposto de renda relativo aos exercícios de 2001 a 2005, correspondente, respectivamente, aos anos-calendário de 2000 a 2004.

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

1 - OMISSÃO DE GANHOS DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE BENS E DIREITOS ADQUIRIDOS EM REAIS: Omissão de ganhos de capital obtidos na alienação

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.007613/2005-72
Acórdão nº. : 104-22.598

dos apartamentos 202, 302 e 304, situados na rua Clóvis Salgado, nº. 150, conforme detalhado no Relatório de Descrição dos Fatos, às fls. 1220 a 1243, parte integrante do presente Auto de Infração. Infração capitulada nos artigos 1º, 2º, 3º e §§, 16, 18 a 22, da Lei nº. 7.713, de 1988; artigos 1º e 2º, da lei nº. 8.134, de 1990; artigos 7º, 21 e 22, da Lei nº. 8.981, de 1995; artigos 17 da Lei nº. 9.249, de 1995; artigos 22 e 23, da Lei nº. 9.250, de 1995 e artigo 96, § 2º, da Lei nº. 8.383, de 1991.

2 - OMISSÃO DE RENDIMENTOS CARACTERIZADA POR DEPÓSITOS BANCÁRIOS COM ORIGEM NÃO COMPROVADA: omissão de rendimentos caracterizada por valores creditados nas contas de nº. 35.6331.10, do BANKBOSTON; nº. 11.464-2, do Banco do Brasil; nº. 2.287.176.5, do Banco BCN; e nº. 94.9233-1, do Banco SANTANDER, em relação aos quais a contribuinte regularmente intimada, não comprovou, mediante documentação hábil, idônea e coincidente em data e valores, a origem dos recursos utilizados nessas operações, conforme detalhado no Relatório de Descrição dos Fatos, às fls. 1220 a 1243, parte integrante do presente Auto de Infração. Infração capitulada no artigo 42 e seus parágrafos, da Lei nº. 9.430, de 1996; artigo 4º da Lei nº. 9.481, de 1997; artigo 1º da Lei nº. 9.887, de 1999 e artigo 1º da Lei nº. 10.451, de 2002.

Os Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil responsáveis pela constituição do crédito tributário esclarecem, ainda, através do Relatório de Descrição dos Fatos de fls. 1220/1243, entre outros, os seguintes aspectos:

- que tendo em vista o não atendimento ao Termo de Intimação Fiscal, datado de 03/09/04, e a realização de gastos, por parte da contribuinte, de valor superior à renda disponível, fato que para o ano-calendário de 1999 resultou na já mencionada apuração de Acréscimo Patrimonial a Descoberto, foi obtida a Requisição de Movimentação Financeira - RMF;

- que visando à apuração de possível omissão de rendimentos, com base nos extratos obtidos, relativamente a créditos/depósitos de origem não identificada, nos

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.007613/2005-72
Acórdão nº. : 104-22.598

termos do inciso II, parágrafo 3º do artigo 42 da lei nº. 9.430, de 1996, com as alterações introduzidas pelo artigo 4º da Lei nº. 9.481, de 1997, elaboramos o Termo de Intimação Fiscal nº. 107;

- que na data de 20/04/05, no intuito de subsidiar os trabalhos deste Grupo Especial de Fiscalização, foi emitido pela SRRF07 Ofício nº. 63/2005, às fls. 635, solicitando ao Juízo da 3ª Vara Criminal o acesso a Medida Cautelar Penal nº. 2003.51.01.503354-4, com o fim de análise e extração de cópias das partes que apresentassem interesse fiscal, bem como o afastamento do sigilo bancário da contribuinte em benefício da Secretaria da Receita Federal, também pela via judicial;

- que na data de 14/06/05, recebemos o Ofício 0025.001179-9/2005-CART/03VFCR, presente às fls. 686, através do qual o Juízo da 3ª Vara Criminal deferiu, ante a anuência do Ministério Público Federal, o acesso deste Grupo especial de Fiscalização aos autos da Medida Cautelar nº. 2004.51.01.514188-6, e seus anexos, onde se encontra afastado o sigilo bancário da contribuinte, esclarecendo ainda não haver quaisquer dados relativos à movimentação bancária nos autos da medida Cautelar penal 2003.51.01.503354-4;

- que segundo faz referência ao termo de Constatação, Reintimação e Intimação Fiscal nº. 268, às fls. 1130 a 1150, onde a contribuinte faz diversas considerações, porém não são apresentados quaisquer documentos que pudessem modificar o procedimento adotado por este Grupo Especial de Fiscalização para a determinação do custo de aquisição unitário dos imóveis "UNIDADE 202, 302, 303 E 304", SITUADOS NA Rua Clóvis Salgado, nº. 150;

- que diante do teor da sentença proferida nos autos do processo 2004.001.029594-6, às fls. 1055 e 1056; a respectiva publicação da mesma em Diário Oficial, às fls. 1058; o teor do parecer do Ministério Público, de fls. 119 a 1121; e a não localização de recurso interposto para a sentença em questão; consideramos a mesmo

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

Processo nº. : 10768.007613/2005-72
Acórdão nº. : 104-22.598

como de caráter definitivo, adotando o seguinte procedimento em relação às transferências efetivamente comprovadas, através da apresentação das micro-filmagens de cheques emitidos pelo "de cujus":

- que diante de todos os fatos anteriormente mencionados procedemos à elaboração e consolidação dos depósitos/créditos encontrados nas contas do BANKBOSTON, Banco do Brasil, Banco BNC, cujos extratos foram obtidos tanto pela via administrativa quanto judicial, e para os quais não foram apresentados esclarecimentos, devidamente acompanhados de documentos hábeis, idôneos e coincidentes em datas e valores e cujos saldos mensais passaram a integrar a base de cálculo do imposto devido;

- que os créditos efetuados nas contas nº. 94.9233-1, do Banco Santander, para os quais não foram apresentados quaisquer justificativas, encontram-se consolidados, por mês e ano-calendário, conforme planilha de fls. 1191, e os respectivos saldos mensais em destaque passam a integrar a base de cálculo do imposto, tendo em vista o agravamento de penalidades;

- que relativamente à omissão de ganhos de capital apurado na venda das unidades 202, 302 e 304 da rua Clóvis Salgado, nº. 150, em atendimento ao disposto nos artigos 2º e 3º, parágrafo 2º, da Lei nº. 7.713, de 1988, e artigo 21 da Lei nº. 8.981, de 1995, consideramos como valor tributável, a diferença entre o custo de aquisição unitário determinado conforme o Termo de Constatação, reintimação e Intimação Fiscal nº. 268 e os valores de venda obtidos nas escrituras;

- que os fatos geradores foram considerados como ocorridos na data de lavratura das mencionadas escrituras, respectivamente, em 06/01/00 e 19/05/00, por se tratarem de vendas à vista. Os valores tributáveis foram então transpostos para fls. 1195 e o imposto devido calculado conforme demonstrativo de fls. 1202;

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUENTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.007613/2005-72
Acórdão nº. : 104-22.598

- que tendo em vista o caráter "pro-solvendo" das notas promissórias emitidas por ocasião da lavratura da escritura de "promessa de Compra e Venda" da unidade 304, às fls. 1023 a 1025; e a não apresentação de informações divergentes ao estabelecido na mencionada escritura por parte da contribuinte, conforme fls. 1131; consideramos os fatos geradores como ocorridos nas datas de vencimento das promissórias em questão, calculando-se o valor tributável e o valor do imposto devido, conforme demonstrativo de Apuração de Ganho de Capital, às fls. 1192, e demonstrativos de fls. 1202 a 1208 do presente auto de infração;

- que consideramos os atos praticados pelo sujeito passivo, no que se refere à omissão de rendas no que diz respeito aos depósitos bancários, configurando a prática da sonegação fiscal, definida nos artigos 71 e 72 da lei nº. 4.502, de 1964, aplicamos a multa qualificada de 150%;

- que relativamente aos créditos/depósitos efetuados na conta mantida junto ao Banco Santander, para os quais não foram apresentados quaisquer esclarecimentos, agravamos as penalidades ora determinadas nos termos do artigo 44, parágrafo 2º, da Lei nº. 9.430, de 1996.

Em sua peça impugnatória de fls. 1253/1331, instruído pelos documentos de fls. 1332/1336, apresentada, tempestivamente, em 28/12/05, a autuada se indispõe contra a exigência fiscal, solicitando que seja acolhida a impugnação para tornar insubsistente o auto de infração, com base, em síntese, nos seguintes argumentos:

- que não pode haver dúvida de que, atualmente, é impossível fazer justiça administrativa sem obediência, em todos seus atos, aos princípios constitucionalmente consagrados, que repelem, assim, os denominados atos inquisitórios ao alvedrio do contribuinte;

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.007613/2005-72
Acórdão nº. : 104-22.598

- que a autuação em questão, lavrada em 30/11/05, não observou o fenômeno da decadência, logo, afastou-se de jurisprudência do Conselho de Contribuintes;

- que com a edição da Lei nº. 7.713, de 1988, e legislação superveniente, entre outras, as Leis nºs 8.134, de 1990 e 8.383, de 1991, o Imposto de Renda das Pessoas Físicas passou a ser devido mensalmente;

- que a Declaração de Ajuste Anual das Pessoas Físicas, constituiu-se em simples instrumento de acerto de contas a fim de apurar eventuais saldos de imposto a pagar ou valores a restituir e não se presta e nem pode ser utilizada como base para o lançamento e a constituição do crédito tributário pelo regime de declaração conforme preconizado no art. 147 do Código Tributário;

- que a omissão de rendimentos apurada em procedimento fiscal, com a lavratura de auto de infração, deve, ser imputada nos meses de sua incorrência e reportar-se a data da ocorrência do fato gerador na forma do disposto no art. 144 do CTN. Portanto, o prazo decadencial começa a fluir a partir do fato gerador da obrigação tributária, ex-vi do disposto no § 4º do art. 150 do CTN;

- que desta forma, argúi-se, desde já, a ocorrência da decadência, uma vez que precluiu o direito da Fazenda efetuar os lançamentos mencionados, no período de 01 de janeiro a 30 de outubro de 2000, devendo os mesmos serem expungidos do presente lançamento;

- que, quanto à impossibilidade de tributação com base exclusivamente em depósitos bancários, tem-se que inobstantes todas as flagrantes nulidades já declinadas anteriormente, a fiscalização se baseou em projeção de extrato bancário do contribuinte, em mais um flagrante equívoco na apuração do aludido débito tributário, face da nulidade absoluta dos elementos tomados como geradores de crédito, em favor da Fazenda

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.007613/2005-72
Acórdão nº. : 104-22.598

Nacional, eis que os valores depositados ou que circularam na conta do contribuinte não são, necessariamente, fonte de recebimento de recursos tributários;

- que a chamada omissão de receita decorrente de movimentação bancária sempre foi examinada com bastante cautela: porque deduzir de meros depósitos bancários - cujas origens podem ser mais variadas - não significa dizer que houve aumento de renda, ganho real de capital, ou sejam, que uma pessoa teve rendimentos, cuja existência omitiu, sendo a toda evidência, mera presunção;

- que é evidente que o fato de ter o contribuinte depósitos em sua conta-corrente poderia *ad argumentandum* dar ensejo à apuração pelo fisco, o que não se pode admitir é que tal fato, por si só, seja bastante para constituir o crédito tributário, por se presumir tratar-se de rendimentos sem a efetiva comprovação;

- que, outrossim, não pode a administração desconsiderar as informações prestadas pelo contribuinte sob a singela alegação que os valores informados como origem não são rigorosamente os constantes nos depósitos, posto que é factível, como efetivamente ocorreu, que os contribuintes retirem valores a mais de uma conta, depositando em uma segunda conta parte deste valor e ficando em seu poder com o restante;

- que logo o rigorismo exigido pela fiscalização evidencia o intuito da mesma, ou seja, dificultar a comprovação da origem, fazendo incidir pesadas e inconstitucionais multas sob os valores que o contribuinte não possa comprovar em exatos e milimétricos valores, afastando o procedimento adotado do princípio da verdade material;

- que há muito já se assentou o entendimento que a multa qualificada somente pode ser aplicada quando demonstrada de forma irretorquível a conduta do contribuinte que objetivada ludibriar o fisco;

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.007613/2005-72
Acórdão nº. : 104-22.598

- que ademais a omissão de receitas que deveriam ter sido oferecidas à tributação não representa, por si só, fato relevante para a caracterização de fraude. Conseqüentemente, descabe a exigência da multa qualificada;

- que desta forma, resta patente que o lançamento combatido deve ser revista nesta ótica, pois jamais se comprovou qualquer atitude com intuito doloso do contribuinte, com o propósito exclusivo de usufruir vantagem traduzida pela redução do montante do imposto devido na tributação de sua pessoa física, incabível é a aplicação da multa qualificada;

- que as multas aplicadas são de 150% e 225%, logo, efetivamente isso não é uma penalidade e sim um arbitrário confisco da propriedade do contribuinte;

- que, quanto da impossibilidade de incidência na seara tributária da taxa SELIC, tem-se que a taxa de juros do sistema SELIC é utilizada para remunerar instituições financeiras que emprestam recursos a outras mediante negociação de títulos públicos, e é calculada sobre a diferença do valor pago pelo título e o valor da revenda;

- que a Taxa SELIC não se caracteriza como índice de correção monetária porque não reflete a variação do poder aquisitivo da moeda, posto que é calculada sobre os juros cobrados nas operações de overnight, pelas quais há compra e revenda de títulos públicos por instituições financeiras, o que consolida sua natureza remuneratória de capital.

Após resumir os fatos constantes da autuação e as principais razões apresentadas pela impugnante, a Terceira Turma de Julgamento da DRJ no Rio de Janeiro - RJ, decide julgar parcialmente procedente o lançamento mantendo em parte o crédito tributário lançado, com base, em síntese, nas seguintes considerações:

- que a etapa anterior à lavratura do auto de infração e ao processo administrativo fiscal, constitui efetivamente uma fase inquisitória, que apesar de estar

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.007613/2005-72
Acórdão nº. : 104-22.598

regrada em leis e regulamentos, faculta à Administração a mais completa liberdade no escopo de flagrar a ocorrência do fato gerador. Nessa fase não há contraditório, porque o fisco está apenas coletando dados para se convencer ou não da ocorrência do fato imponible ensejador da tributação. Não há, ainda, exigência de crédito tributário formalizada, inexistindo, conseqüentemente, resistência a ser oposta pelo sujeito fiscalizado;

- que no processo administrativo, o litígio sovem a ser instaurado a partir da impugnação tempestiva da exigência, na chamada fase contenciosa, não se podendo cogitar de preterição do direito de defesa antes de materializada a própria exigência fiscal por intermédio de auto de infração ou notificação do lançamento;

- que antes da impugnação, não há litígio, não há contraditório e o procedimento é lavado a efeito de ofício. O ato do lançamento é privativo da autoridade, e não uma atividade compartilhada com o sujeito passivo;

- que embora eu concorde com a contribuinte e entenda que o IRPF é, de fato, tributo cujo lançamento se dá por homologação, situação em que se aplica, em princípio, o disposto no art. 150 do CTN, é importante ressaltar que o § 4º do referido artigo cuidou de excepcionar expressamente os casos de ocorrência de dolo, fraude ou simulação;

- que, no presente caso, o lançamento referente ao ajuste anual do ano-calendário de 2000, somente poderia ter sido efetuado após o fim do prazo para a entrega da declaração de ajuste anual e pagamento do tributo, que se deu em abril de 2001. Portanto, o primeiro dia do exercício seguinte ao que o lançamento poderia ter sido efetuado seria primeiro de janeiro de 2002;

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.007613/2005-72
Acórdão nº. : 104-22.598

- que assim é que, aplicando-se a regra do art. 173, inc. I, a decadência referente ao ajuste anual do ano-calendário de 2000, ano mais desfavorável ao fisco, ocorreria apenas no encerramento do dia 31/12/06, cinco anos contados do dia 01/01/02, não sendo aplicável ao lançamento de ofício ora apreciado, formalizado em 05/12/05 (fl. 1246);

- que no que se refere ao imposto de renda devido por conta dos ganhos de capital lançados no Auto de Infração, o lançamento da infração com fato gerador em 31/01/00 somente poderia ter sido efetuado após o fim do prazo para o recolhimento do imposto, que se encerrava em fevereiro de 2000. Portanto, o primeiro dia do exercício seguinte ao que o lançamento poderia ter sido efetuado seria primeiro de janeiro de 2001;

- que destarte, de acordo com a regra do art. 173, inc. I, a decadência referente ao ganho de capital com fato gerador em 31/01/00, período mais desfavorável ao fisco, ocorreria apenas no encerramento do dia 31/12/05, cinco anos contados do dia 01/01/01, não sendo aplicável ao lançamento de ofício ora apreciado, formalizado em 05/12/05;

- que, quanto à alegação de impossibilidade de tributação com base exclusivamente em depósitos bancários e da inobservância do princípio da verdade material, tem-se que o argumento utilizado pela contribuinte de que a jurisprudência judicial e administrativa não aceita o procedimento adotado de simplesmente somar os depósitos e tributar o total não é válido, visto ser inaplicável ao caso ora apreciado o disposto no art. 9º do Decreto-lei nº. 2.471, de 1998, assim como a Súmula nº. 182 do extinto Tribunal Federal de Recursos;

- que o legislador estabeleceu, a partir do artigo 42 da Lei nº. 9.430, de 1996, uma presunção legal de omissão de rendimentos com base em depósitos bancários, condicionada, apenas, à falta de comprovação da origem dos recursos que transitaram, em

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.007613/2005-72
Acórdão nº. : 104-22.598

nome do contribuinte, em instituições financeiras. Ou seja, permitiu que fosse considerada ocorrida omissão de receitas quando o contribuinte não lograsse comprovar a origem dos créditos efetuados em sua conta bancária, não o vinculando, de forma alguma, à necessidade de demonstrar os sinais exteriores de riqueza requeridos pela Lei nº. 8.021, de 1990. E não se trata de simples presunção humana, mas situação prevista em lei, à qual se vincula a autoridade administrativa;

- que assim é que cabe exclusivamente à contribuinte demonstrar a exata correlação entre cada valor depositado em sua conta bancária e a correspondente origem do recurso. Dizer, na impugnação, que, de forma genérica, não concorda com o lançamento não basta, pois se houve o tratamento individualizado previsto na Lei. Tampouco cabe à autoridade julgadora arbitrar ou eleger os depósitos que a serem comprovados por origens não especificadas individualizadamente na impugnação;

- que, por outro lado, esclareço que a acepção da palavra origem utilizada no artigo 42 da Lei nº. 9.430, de 1996, não significa simplesmente demonstrar quem é o responsável pelo depósito, mas principalmente, identificar e comprovar a natureza da operação que deu causa ao crédito;

- que isto se fundamenta no fato de que, para ser cumprida a ordem legal prevista no § 2º do art. 42 da Lei nº. 9.430, de 1996, em que, uma vez comprovada a origem do depósito, este será submetido às normas de tributação específicas, é necessário, para a correta tipificação do caso concreto, que a definição de comprovação da origem inclua também a capacidade de se determinar, com certeza absoluta, se os valores creditados são ou não rendimentos tributáveis na pessoa física em razão de sua natureza e titularidade. Em outras palavras, a lei determina que, caso comprovada a origem, deve-se verificar se os valores são tributáveis, e sendo tributáveis, se compuseram a base de cálculo do imposto, caso contrário, não sendo possível determinar a natureza dos valores depositados, estes são simplesmente considerados rendimento omitido;

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.007613/2005-72
Acórdão nº. : 104-22.598

- que, desta forma, determinada a inversão do ônus da prova contra a contribuinte, é de sua responsabilidade exclusiva comprovar suas alegações, não havendo que se falar em inobservância do princípio da verdade material, se o lançamento foi efetuado com base em presunção prevista em lei;

- que no que se refere à multa qualificada, o fato de não haver no processo prova de que a contribuinte, de forma deliberada, tenha adulterado documentos, calçados notas, forjado assinaturas, etc, não quer dizer que não existam outros elementos que, em tese, possam caracterizar a conduta dolosa. Há que se destacar que os conceitos previstos nos artigos 71 e 72 da Lei nº. 4.502, de 1964 não tratam apenas atos comissivos; incluem também omissões tendentes a impedir ou retardar o conhecimento da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal ou a reduzir o montante do imposto devido de modo a evitar ou diferir o seu pagamento;

- que nesse diapasão, deixar de informar rendimentos tributáveis na declaração de ajuste anual é ato omissivo que leva às conseqüências materiais previstas nos artigos 71 e 72 da lei nº. 4.502, de 1964. E a caracterização do dolo, fica, em tese, demonstrada pelos expressivos valores movimentados à margem da tributação e pela conduta reiterada da contribuinte, que omitiu rendimentos tributáveis referentes há diversos anos-calendário seguidos. É este comportamento que nos leva a concluir que não houve um mero erro que passou despercebido, sendo inverossímil o eventual argumento de que a contribuinte, com suas qualificações profissionais, não soubesse que, ao deixar de declarar valores expressivos, haveria reflexos no resultado do imposto devido, causando dano ao Erário;

- que especificamente quanto à multa de 225%, entendo que não restou comprovado o motivo do agravamento. A contribuinte não deixou de simplesmente atender às intimações. Eis que, às fls. 636, 642, 687, 698, 784, 833, fica demonstrado que, no curso da ação fiscal, a contribuinte informou por diversas vezes que aguardava documentos solicitados ao Banco Santander, e que, por este motivo, não era possível atender às

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.007613/2005-72
Acórdão nº. : 104-22.598

solicitações (fls. 784). Assim, não se pode exigir da contribuinte algo que ela não é capaz de atender. Note-se que as respostas da contribuinte já eram suficientes para o lançamento. Se esta alegava não ter condições de atender à intimação, e o que se solicitou foi à comprovação da origem dos valores creditados em suas contas bancárias, não cabe o agravamento, mas tão-somente o lançamento da omissão de rendimentos com base em depósitos bancários de origem não comprovada;

- que a exigência de juros de mora com base na taxa Selic significa apenas uma adequação destes juros aos valores de mercado, uma vez que, no sentido de se desindexar a economia, foi abolida a cobrança de correção monetária;

- que se acrescente, ainda, que não cabe aos agentes públicos manifestarem-se acerca de questões inerentes à inconstitucionalidade ou ilegalidade da legislação, dado o princípio da legalidade que vincula a administração. Prevista em lei a aplicação da taxa Selic, à autoridade administrativa cabe tão-somente cumprir a legislação tributária.

As ementas que substanciam a decisão de Primeira Instância são as seguintes:

"Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2000, 2001, 2002, 2003, 2004

Ementa: DECADÊNCIA. IRPF. OCORRÊNCIA DE DOLO FRAUDE OU SIMULAÇÃO. Aplica-se aos tributos sujeitos a lançamento por homologação, nos casos de dolo, fraude ou simulação, a regra decadencial prevista no artigo 173 do CTN.

ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE. A autoridade administrativa de julgamento é incompetente para examinar aspectos de constitucionalidade e ilegalidade dos atos baixados pelos Poderes Legislativo e Executivo.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.007613/2005-72
Acórdão nº. : 104-22.598

NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA. Os procedimentos da autoridade fiscalizadora têm natureza inquisitória, não se sujeitando necessariamente ao contraditório os atos lavrados nesta fase. Somente depois de lavrado o auto de infração e instalado o litígio administrativo é que se pode falar em obediência aos ditames do princípio do contraditório e da ampla defesa, sendo incabível a arguição da referida nulidade em auto de infração que contém a descrição dos fatos e seu enquadramento legal, permitindo amplo conhecimento da alegada infração.

NULIDADE. INFORMAÇÕES SOBRE A BASE DE CÁLCULO. Não configura cerceamento do direito de defesa a falta de apontamento, no auto de infração, das bases de cálculo adotadas para a tributação quando elas aparecem informadas e devidamente referenciadas no processo administrativo. Não é obrigatório que constem do corpo do auto de infração.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. Para os fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/97, a legislação autoriza a presunção de omissão de rendimentos com base nos valores depositados em conta bancária, para os quais o titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

GANHO DE CAPITAL. Se Sujeita ao pagamento do imposto de renda, com tributação em separado, a pessoa física que auferir ganhos de capital na alienação de bens ou direitos de qualquer natureza.

TAXA SELIC. APLICABILIDADE. Sobre os créditos tributários vencidos e não pagos incidem juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema especial de Liquidação e Custódia - SELIC.

MULTA QUALIFICADA DE 150%. PRÁTICA REITERADA. A prática de reduzir, indevidamente, de modo reiterado e continuado, a receita oferecida à tributação, por força de erro de soma ou outro artifício, é forte indício de prática fraudulenta, merecendo a imposição da multa agravada de 150%.

MULTA AGRAVADA. INAPLICABILIDADE. Incabível a imposição da multa agravada de 225%, prevista no art. 44, § 2º, da Lei nº. 9.430/1996, se não restou comprovado que a contribuinte possuía os documentos solicitados mediante intimação.

Lançamento Procedente em Parte."

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.007613/2005-72
Acórdão nº. : 104-22.598

Cientificado da decisão de Primeira Instância, em 21/03/06, conforme Termo constante às fls. 1366/1374, a recorrente interpôs, tempestivamente (20/04/06), o recurso voluntário de fls. 1378/1470, no qual demonstra irrisignação contra a decisão supra ementada, baseado, em síntese, nos mesmos argumentos apresentados na fase impugnatória.

É o Relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.007613/2005-72
Acórdão nº. : 104-22.598

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.

No presente 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 depósitos bancários com origem não comprovada, amparado no art. 42 da Lei nº. 9.430, de 1996, bem como omissão de ganhos de capital na alienação de bens e direitos adquiridos em reais.

Da análise dos autos, verifica-se, que no aspecto da omissão de rendimentos em razão da não comprovação da origem dos depósitos, a fiscalização entendeu que a suplicante não logrou comprovar, por meio do necessário lastro documental hábil e idôneo, a origem dos depósitos bancários que transitaram em contas bancárias de sua titularidade. Da mesma forma, entendeu que a contribuinte não elidiu a omissão de ganhos de capital.

Inconformada, 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, em preliminar, a nulidade do auto de infração amparado na tese de cerceamento do direito de defesa e preliminar de decadência relativo ao período de janeiro a outubro de 2000 e, no mérito, tece várias considerações sobre a impossibilidade de se tributar os depósitos bancários.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.007613/2005-72
Acórdão nº. : 104-22.598

Desta forma, a discussão neste colegiado se prende as preliminares de nulidade e de decadência e, no mérito, a discussão se prende sobre o artigo 42 da Lei nº. 9.430, de 1996, que prevê a possibilidade de se efetuar lançamentos tributários por presunção de omissão de rendimentos, tendo por base os depósitos bancários de origem não comprovada, bem como sobre omissão de ganhos de capital na alienação de bens e direitos.

Quanto as preliminares de nulidade do lançamento argüidas pela suplicante, sob o entendimento de que tenha ocorrido ofensa aos princípios constitucionais do devido processo legal, entendendo que a autoridade lançadora feriu diversos princípios fundamentais, não devem ser acolhidas pelos motivos abaixo.

Entendo, que o procedimento fiscal realizado pelos agentes do fisco foi efetuado dentro da estrita legalidade, com total observância ao Decreto nº 70.235, de 1972, que regula o Processo Administrativo Fiscal, não se vislumbrando, no caso sob análise, qualquer ato ou procedimento que tenha violado ou subvertido o princípio do devido processo legal.

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

O Decreto nº. 70.235/72, em seu artigo 9º, define o auto de infração e a notificação de lançamento como instrumentos de formalização da exigência do crédito tributário, quando afirma:

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.007613/2005-72
Acórdão nº. : 104-22.598

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

Com nova redação dada pelo art. 1º da Lei nº. 8.748/93:

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

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

Ora, não procede à nulidade do lançamento argüida sob o argumento de que o auto de infração não foi lavrado dentro dos parâmetros exigidos pelo art. 10 do Decreto nº. 70.235, de 1972, ou seja, erro de capitulação legal, demonstração da base de cálculo, descrição confusa dos fatos, bem como não houve a devida descrição e capitulação da infração cometida pela suplicante.

Verifica-se, através do documento de fls. 1246, que foi concedido o prazo legal de 30(trinta) dias, a contar da ciência do auto de infração, para apresentar a impugnação, sendo-lhe assegurado vistas ao processo, bem como a extração de cópias das

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.007613/2005-72
Acórdão nº. : 104-22.598

peças necessárias a sua defesa, caso quisesse, garantindo-se desta forma o contraditório e a ampla defesa.

Quanto ao procedimento fiscal realizado pela agente do fisco, verifica-se que foi efetuado dentro da estrita legalidade, com total observância ao Decreto nº 70.235/72, que regula o Processo Administrativo Fiscal, não se vislumbrando, no caso sob análise, qualquer ato ou procedimento que tenha violado ou subvertido o princípio do devido processo legal.

Verifica-se, ainda, que o Auto de Infração às fls. 1193/1218, identifica por nome e CPF a autuada, esclarece que foi lavrado na DFI no Rio de Janeiro - RJ, cuja ciência foi através de AR em 05/12/05, e descreve as irregularidades praticadas e o seu enquadramento legal assinado pelos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil, cumprindo o disposto no art. 142 do CTN, ou seja, o ato é próprio do agente administrativo investido no cargo de Auditor-Fiscal.

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

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

Assim, a etapa anterior à lavratura do auto de infração e ao processo administrativo fiscal, constitui efetivamente uma fase inquisitória, que apesar de estar

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.007613/2005-72
Acórdão nº. : 104-22.598

regrada em leis e regulamentos, faculta à Administração a mais completa liberdade no escopo de flagrar a ocorrência do fato gerador. Nessa fase não há contraditório, porque o fisco está apenas coletando dados para se convencer ou não da ocorrência do fato imponível ensejador da tributação. Não há, ainda, exigência de crédito tributário formalizada, inexistindo, conseqüentemente, resistência a ser oposta pelo sujeito fiscalizado.

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

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

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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.007613/2005-72
Acórdão nº. : 104-22.598

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

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

Diz o Processo Administrativo Fiscal - Decreto nº. 70.235/72:

“Art. 59 - São nulos:

I - Os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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

Como se verifica do dispositivo legal, não ocorreu, no caso do presente processo, a nulidade. O auto de infração foi lavrado e a decisão foi proferida por funcionários ocupantes de cargo no Ministério da Fazenda, que são as pessoas, legalmente, instituídas para lavrar e para decidir sobre o lançamento. Igualmente, todos os atos e termos foram lavrados por funcionários com competência para tal.

Haveria possibilidade de se admitir a nulidade por falta de conteúdo ou objeto, quando o lançamento que, embora tenha sido efetuado com atenção aos requisitos de forma e às formalidades requeridas para a sua feitura, ainda assim, quer pela insuficiência na descrição dos fatos, quer pela contradição entre seus elementos, efetivamente não permitir ao sujeito passivo conhecer com nitidez a acusação que lhe é

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.007613/2005-72
Acórdão nº. : 104-22.598

imputada, ou seja, não restou provada a materialização da hipótese de incidência e/ou o ilícito cometido.

É de se esclarecer, que os vícios formais são aqueles que não interferem no litígio propriamente dito, ou seja, correspondem a elementos cuja ausência não impede a compreensão dos fatos que baseiam as infrações imputadas. Circunscrevem-se a exigências legais para garantia da integridade do lançamento como ato de ofício, mas não pertencem ao seu conteúdo material. Por outro lado, quando a descrição defeituosa dos fatos impede a compreensão dos mesmos, e, por conseqüência, das infrações correspondentes, tem-se o vício material. No presente caso, houve o perfeito conhecimento dos fatos descritos e das infrações imputadas.

Além disso, o Art. 60 do Decreto nº. 70.235/72, prevê que as irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no art. 59 do mesmo Decreto não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Por fim, faz-se necessário esclarecer, que a Secretaria da Receita Federal é um órgão apolítico, destinada a prestar serviços ao Estado, na condição de Instituição e não a um Governo específico dando conta de seus trabalhos à população em geral na forma prescrita na legislação. Neste diapasão, deve agir com imparcialidade e justiça, mas, também, com absoluto rigor, buscando e exigindo o cumprimento das normas por parte daqueles que faltam com seu dever de participação.

Assim sendo, é de se rejeitar as preliminares de nulidade argüidas pelo suplicante.

Neste momento, se faz necessário à análise das preliminares de decadência, já que a recorrente argüi a decadência do direito de constituição do crédito

Processo nº. : 10768.007613/2005-72
Acórdão nº. : 104-22.598

tributário relativo ao imposto sobre os ganhos de capital na alienação de bens e direitos, bem como da omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários com origem não comprovada, apurado de forma mensal e tributada de forma anual, relativo ao período de janeiro a outubro de 2000, apoiando-se na tese 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 é mensal.

ANÁLISE DA PRELIMINAR DE DECADÊNCIA RELATIVO AO IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA APURADO DE FORMA MENSAL E TRIBUTADO NA DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL (DEPÓSITOS BANCÁRIOS):

Quanto a preliminar de decadência relativo ao período de janeiro a outubro do ano-calendário de 2000, levantada pela suplicante, sob o argumento de que o lançamento de imposto de renda das pessoas físicas é por homologação e mensal, fico 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 em assim sendo, o imposto lançado relativo ao exercício de 2001, não se encontrava alcançado pelo prazo decadencial na data da ciência do auto de infração (05/12/05), de acordo com a regra contida no artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional.

Como se sabe, a decadência é na verdade a falência do direito de ação para proteger-se de uma lesão suportada; ou seja, ocorrida uma lesão de direito, o lesionado passa a ter interesse processual, no sentido de propor ação, para fazer valer seu direito. No entanto, na expectativa de dar alguma estabilidade às relações, a lei determina que o lesionado dispõe de um prazo para buscar a tutela jurisdicional de seu direito. Esgotado o prazo, o Poder Público não mais estará à disposição do lesionado para promover a reparação de seu direito. A decadência significa, pois, uma reação do ordenamento jurídico contra a inércia do credor lesionado. Inércia que consiste em não tomar atitude que lhe

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.007613/2005-72
Acórdão nº. : 104-22.598

incumbe para reparar a lesão sofrida. Tal inércia, dia a dia, corrói o direito de ação, até que ele se perca - é a fluência do prazo decadencial.

Deve ser esclarecido, que os fatos geradores das obrigações tributárias são classificados como instantâneos ou completivos. 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 completivos 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 completivo 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 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 prazo decadencial, como dito anteriormente, é de se observar que a Lei nº. 7.713, de 1988, instituiu, com relação ao

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUENTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.007613/2005-72
Acórdão nº. : 104-22.598

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

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

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

Desta forma, após a análise dos autos, tenho para mim, que na data da lavratura do Auto de Infração, não estava extinto o direito da Fazenda Pública de constituir crédito tributário relativo ao exercício de 2001, ano-calendário de 2000, já que acompanho a corrente que entende que o lançamento na pessoa física se dá por homologação, cujo marco inicial da contagem do prazo decadencial é 31 de dezembro do ano-calendário em

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.007613/2005-72
Acórdão nº. : 104-22.598

que ocorreu o fato gerador do imposto de renda questionado, ou seja, o fisco teria prazo legal até 31/12/05, para formalizar o crédito tributário discutido neste exercício.

Como é sabido, o lançamento é o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, identificar o seu sujeito passivo, determinar a matéria tributável e calcular ou por outra forma definir o montante do crédito tributário, aplicando, se for o caso, a penalidade cabível.

Com o lançamento constitui-se o crédito tributário, de modo que antes do lançamento, tendo ocorrido o fato imponible, ou seja, aquela circunstância descrita na lei como hipótese em que há incidência de tributo, verifica-se, tão somente, obrigação tributária, que não deixa de caracterizar relação jurídica tributária.

É sabido, que são utilizados, na cobrança de impostos e/ou contribuições, tanto o lançamento por declaração quanto o lançamento por homologação. Aplica-se o lançamento por declaração (artigo 147 do Código Tributário Nacional) quando há participação da administração tributária com base em informações prestadas pelo sujeito passivo, ou quando, tendo havido recolhimentos antecipados, é apresentada a declaração respectiva, para o justo final do tributo efetivamente devido, cobrando-se as insuficiências ou apurando-se os excessos, com posterior restituição.

Por outro lado, nos precisos termos do artigo 150 do CTN, ocorre o lançamento por homologação quando a legislação atribua 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.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.007613/2005-72
Acórdão nº. : 104-22.598

Neste ponto está a distinção fundamental entre uma sistemática e outra, ou seja, para se saber o regime de lançamento de um tributo, basta compulsar a sua legislação e verificar quando nasce o dever de cumprimento da obrigação tributária pelo sujeito passivo: se dependente de atividade da administração tributária, com base em informações prestadas pelos sujeitos passivos (lançamento por declaração), hipótese em que, antes de notificado do lançamento, nada deve o sujeito passivo; se, independente do pronunciamento da administração tributária, deve o sujeito passivo ir calculando e pagando o tributo, na forma estipulada pela legislação, sem exame do sujeito ativo - lançamento por homologação, que, a rigor técnico, não é lançamento, porquanto quando se homologa nada se constitui, pelo contrário, declara-se à existência de um crédito que já está extinto pelo pagamento.

Por decadência entende-se a perda do direito de o fisco constituir o crédito tributário, pelo lançamento.

Neste aspecto a legislação de regência diz o seguinte:

Lei nº. 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional:

"Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

...

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

...

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.007613/2005-72
Acórdão nº. : 104-22.598

referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

...

4º. Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento."

Depreende-se, desse texto, que o prazo decadencial é único, ou seja, de cinco anos e o tempo final é um só, o da data da notificação regular do lançamento, porém, o termo inicial, ou seja, a data a partir da qual flui a decadência é variável, como se observa abaixo:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (CTN, art. 173, item I);

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal o lançamento anteriormente efetuado (CTN, art. 173, item II);

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.007613/2005-72
Acórdão nº. : 104-22.598

III - da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento (CTN, art. 173, parágrafo único);

IV - da data da ocorrência do fato gerador, nos tributos cujo lançamento normalmente é por homologação (CTN, art. 150, § 4º);

V - da data em que o fato se tornou acessível para o fisco, na ocorrência de dolo, fraude ou simulação, quando o lançamento normal do tributo é por homologação (CTN, art. 149, inciso VII e art. 150, § 4º).

Pela regra geral (art. 173, I), o termo inicial do lustro decadencial é o 1º dia do exercício seguinte ao exercício em que o lançamento poderia ter sido efetuado (contribuinte omissos na entrega da declaração de rendimentos).

O parágrafo único do artigo 173 do CTN altera o termo inicial do prazo para a data em que o sujeito passivo seja notificado de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento. É claro que esse parágrafo só tem aplicação quando a notificação da medida preparatória é efetivada dentro do 1º exercício em que a autoridade poderia lançar.

Já pelo inciso II do citado artigo 173 se cria uma outra regra, segundo a qual o prazo decadencial começa a contar-se da data da decisão que anula o lançamento anterior, por vício de forma.

Assim, em síntese, temos que o lançamento só pode ser efetuado dentro de cinco anos, contados de 1º de janeiro do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, a menos que nesse dia o prazo já esteja fluindo pela notificação de medida preparatória, ou o lançamento tenha sido, ou venha a ser, anulado por vício formal, hipótese em que o prazo fluirá a partir da data de decisão.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.007613/2005-72
Acórdão nº. : 104-22.598

Se tratar de revisão de lançamento, ela há de se dar dentro do mesmo quinquênio, por força da norma inscrita no parágrafo único do artigo 149.

É inconteste que o Código Tributário Nacional e a lei ordinária asseguram à Fazenda Nacional o prazo de cinco (cinco) anos para constituir o crédito tributário.

Como se vê a decadência do direito de lançar se dá, pois, com o transcurso do prazo de cinco anos contados do termo inicial que o caso concreto recomendar.

Há tributos e contribuições cuja legislação atribui ao sujeito passivo o dever de efetuar o pagamento antes que a autoridade o lance. O pagamento se diz, então, antecipado e a autoridade o homologará expressamente ou tacitamente, pelo decurso do prazo de cinco anos contados do fato gerador.

Assim, sendo exceção o recolhimento antecipado, fixou o CTN, também, regra excepcional de tempo para a prática dos atos da administração tributária, onde os mesmos cinco anos, da regra geral (art. 173 do CTN), já não mais dependem de uma carência inicial 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 tributo, 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.

Ora, próprio CTN 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 CTN, 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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.007613/2005-72
Acórdão nº. : 104-22.598

compulsadas e, com base nelas, preparando o lançamento. Essa é a regra básica da decadência.

De outra parte, sendo exceção o recolhimento antecipado, fixou o CTN, 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 à 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, refuto, 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 CTN.

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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.007613/2005-72
Acórdão nº. : 104-22.598

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 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, não tenho dúvidas de que a base de cálculo da declaração de rendimentos de pessoa física abrange todos os rendimentos tributáveis, não tributáveis e tributados exclusivamente na fonte 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.

O tributo oriundo de imposto de renda pessoa física, a partir do ano-calendário de 1990, se encaixa na regra do art. 150 do CTN, onde a própria legislação aplicável (Lei nº. 8.134/90) atribui aos contribuintes o dever, quando for o caso, da declaração anual, onde os recolhimentos mensais do imposto constituem meras

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.007613/2005-72
Acórdão nº. : 104-22.598

antecipações por conta da obrigação tributária definitiva, que ocorre no dia 31 de dezembro do ano-base, quando se completa o suporte fático da incidência tributária.

É da essência do instituto da decadência a existência de um direito não exercitado pela inércia do titular desse direito, num período de tempo determinado, cuja consequência é a extinção desse direito.

Em assim sendo, estava correto, na data da lavratura do auto de infração, a Fazenda Nacional constituir crédito tributário com base em imposto de renda pessoa física, relativo ao ano-calendário de 2000. O prazo quinquenal para que o fisco promovesse o lançamento tributário relativo aos fatos geradores ocorridos em 2000, começou, então, a fluir em 31/12/00, exaurindo-se em 31/12/05, tendo tomado ciência do lançamento, em 05/12/05, conforme consta às fls. 1246, não estava, na data da ciência, decaído o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário relativo a este exercício.

Assim, é de se rejeitar a preliminar de decadência referente ao imposto de renda pessoa física apurado através de depósitos bancários, relativo ao exercício de 2001, correspondente ao ano-calendário de 2000.

ANÁLISE DA PRELIMINAR DE DECADÊNCIA SOBRE IMPOSTOS COM TRIBUTAÇÃO DEFINITIVA - GANHOS DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE BENS OU DIREITOS.

Como foi visto na análise anterior, a decadência do direito de lançar se dá, pois, com o transcurso do prazo de cinco anos contados do termo inicial que o caso concreto recomendar.

Há tributos e contribuições cuja legislação atribui ao sujeito passivo o dever de efetuar o pagamento antes que a autoridade o lance. O pagamento se diz, então,

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.007613/2005-72
Acórdão nº. : 104-22.598

antecipado e a autoridade o homologará expressamente ou tacitamente, pelo decurso do prazo de cinco anos contados do fato gerador.

Após as considerações expostas no item anterior, ainda, se faz necessário tecer alguns comentários quanto à matéria específica deste processo, qual seja: decadência do direito de lançar o imposto de renda apurado em razão de ganhos de capital na alienação de bens ou direitos (alienação de imóveis).

Diz o Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº. 3.000, de 26/03/1999:

"Art. 117 - Está sujeita ao pagamento do imposto de que trata este Título à pessoa física que auferir ganhos de capital na alienação de bens ou direitos de qualquer natureza (Leis nºs 7.713, art. 3º, § 2º, e Lei nº. 8.981, de 1995, art. 21).

§ 1º O disposto neste artigo aplica-se, inclusive, ao ganho de capital auferido em operações com ouro não considerado ativo financeiro (Lei nº. 7.766, de 1989, art. 13, parágrafo único).

§ 2º Os ganhos serão apurados no mês em que forem auferidos e tributados em separado, não integrando a base de cálculo do imposto na declaração de rendimentos, e o valor do imposto pago não poderá ser deduzido do devido na declaração (Leis nºs 8.134, de 1990, art. 18, § 2º, e Lei nº. 8.981, de 1995, art. 21, § 2º)."

Do texto legal, acima transcrito, conclui-se que o imposto sobre os ganhos de capital está sujeito à tributação definitiva no mês em que for apurado, cabendo a pessoa física que auferir ganhos de capital apurar recolher de forma definitiva o respectivo imposto de renda no mês da ocorrência do fato gerador (alienação).

De outra parte, sendo exceção o recolhimento antecipado, fixou o CTN, 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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.007613/2005-72
Acórdão nº. : 104-22.598

fato gerador, já nasce para o sujeito passivo à 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.

Ora, próprio CTN 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 CTN, 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, preparando o lançamento. Essa é a regra básica da decadência.

Não me restam dúvidas, de que o imposto oriundo de ganhos de capital na alienação de bens e direitos se encaixa nesta regra, onde a própria legislação aplicável atribui aos remetentes o dever, quando for o caso, de calcular e recolher os impostos, sem prévio exame da autoridade administrativa, ou seja, eles não devem aguardar o pronunciamento da administração para saber da existência, ou não, da obrigação tributária, pois esta já está delimitada e prefixada na lei, que impõe ao sujeito passivo o dever do recolhimento do imposto em questão.

Da mesma forma, 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. 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.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.007613/2005-72
Acórdão nº. : 104-22.598

Como, também, refuto 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 CTN.

É da essência do instituto da decadência a existência de um direito não exercitado pela inércia do titular desse direito, num período de tempo determinado, cuja conseqüência é a extinção desse direito.

Decorrido o prazo de decadência desaparece a obrigação tributária, ou seja, a Fazenda Pública perde o direito de constituir o crédito tributário, ficando o sujeito passivo liberado com relação a esta obrigação tributária.

Não há dúvidas de que a regra de incidência de cada tributo é que define a sistemática de seu lançamento. O ganho de capital auferido na alienação de bens e direitos de qualquer natureza está sujeito à incidência de imposto de renda na forma de tributação definitiva, cuja apuração deve ser realizada na ocorrência da alienação e o recolhimento do respectivo imposto no mês subsequente, razão pela qual têm característica de tributo cuja legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa e amolda-se à sistemática de lançamento denominado por homologação, onde a contagem do prazo decadencial desloca-se da regra geral do artigo 173 do Código Tributário Nacional, para encontrar respaldo no § 4º do artigo 150, do mesmo Código, hipótese em que os cinco anos têm como termo inicial à data da ocorrência do fato gerador, exceto nos casos de evidente intuito de fraude, onde a contagem do prazo decadencial fica na regra geral, ou seja, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Assim, transcorridos cinco anos a contar do fato gerador, quer tenha havido homologação expressa, quer pela homologação tácita, não caracterizada o evidente intuito

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.007613/2005-72
Acórdão nº. : 104-22.598

de fraude, está precluso o direito da Fazenda Nacional de promover o lançamento de ofício para cobrar imposto não recolhido.

É inconteste que, no caso em questão, o início da contagem do prazo decadencial começou nas datas dos fatos geradores, ou seja, 31 de janeiro de 2000. Logo, a contagem do prazo decadencial inicia-se em 01 de fevereiro de 2000, encerrando-se no último dia do mês de fevereiro de 2005 e assim sucessivamente até 30 de novembro de 2005. Tendo sido o auto de infração cientificado em 05 de dezembro de 2005, já se operou a decadência, relativo aos fatos geradores de janeiro a novembro de 2000.

Assim sendo, acolho a preliminar de decadência relativo ao imposto lançado sobre os ganhos de capital apurado nas alienações de bens imóveis, relativo aos fatos geradores de janeiro a novembro de 2000.

Quanto à discussão em torno do ganho de capital é de se observar, que da análise da legislação de regência verifica-se que embora a Lei Civil condicione a eficácia da operação de transmissão de bem imóvel à existência de escritura pública e à sua inscrição no Registro de Imóveis, para ter plena validade perante terceiros, para a Legislação Tributária ocorre alienação e aquisição em qualquer operação que importe em transmissão ou promessa de transmissão de imóveis, a qualquer título, ou na cessão ou promessa de cessão de direitos à sua aquisição, ainda que efetuada por meio de instrumento particular não inscrito em registro público, tais como as realizadas por: compra e venda, permuta, adjudicação, dação em pagamento, doação, procuração em causa própria, promessa de compra e venda, cessão de direitos ou promessa de cessão de direitos à aquisição de imóveis, etc. Esses dispositivos não são conflitantes, pois cada um deles tem finalidade legal específica, gerando direitos e deveres em seus respectivos campos, sem prejudicar um ao outro.

Verifica-se também que em regra geral, o valor da transmissão é o preço efetivo da operação de venda ou da cessão de direitos; nas operações em que o valor não

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.007613/2005-72
Acórdão nº. : 104-22.598

se expressar em dinheiro, o valor da transmissão será arbitrado segundo o valor de mercado. Verifica-se, ainda, que se utiliza o valor que serviu de base para o lançamento do imposto de transmissão, como valor referencial de aquisição, nos seguintes casos: doação, adiantamento da legítima, herança ou legado, dissolução de sociedade conjugal, usucapião extraordinário, revogação de doação, etc.

A própria legislação vigente na época do fato gerado (§ 3º do artigo 3º da Lei nº. 7.713/88) define, com clareza, que na apuração do ganho de capital serão consideradas as operações que importem alienação a qualquer título de bens ou direitos.

Não restam dúvidas nesta Câmara, que dado à abrangência do conceito de alienação, quando há uma operação, a qual, por importar em transmissão de imóvel se situa dentro da hipótese de incidência do imposto, podendo gerar ganho de capital, em caso positivo, será tributado na forma da Lei.

Indiscutivelmente, para serem considerados custos e entrarem no cálculo do ganho de capital, é indispensável que os dispêndios se revistam, cumulativamente, das seguintes condições (a) que possam ser classificados como benfeitorias; (b) que as benfeitorias e seus custos sejam incluídos na declaração de bens no ano-calendário da aplicação; (c) que sejam comprováveis, se a comprovação for exigida pela autoridade lançadora.

Ora, tanto o processo quanto a decisão administrativa, no particular, ambos devem primar pela objetividade factual impedidos, liminarmente, que estão, de trilhar a irracionalidade. Assim, pretender-se, como pretendido pela recorrente, desconhecer de provas documentais, é olvidar a realidade, mediante agressão à objetividade material que fundamentou o lançamento.

Desta forma, a ausência de elementos factuais que possam elidir a totalidade da exigência fiscal persiste nesta fase recursal, pois a recorrente insiste em

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.007613/2005-72
Acórdão nº. : 104-22.598

contestar os valores do lançamento sob argumentos não amparados em lei, incapazes de dar consistência a sua pretensão de ver excluído a totalidade do crédito tributário constituído.

Quanto ao mérito propriamente dito (tributação sobre os depósitos bancários de origem não comprovada) a suplicante, através de sua peça recursal, solicita o provimento ao seu recurso alegando, em síntese, que é totalmente descabida a pretensão fiscal de impor tributo com base na totalidade dos depósitos, bem como a falta de previsão legal para embasar lançamentos tendo por base tributável depósitos bancários, já que no seu entender a movimentação financeira somente pode ser utilizada para o cômputo da base de cálculo do IR quando aliada a sinais exteriores de riqueza, e no caso em questão, pela inexistência de indícios de acréscimo patrimonial, o fisco não poderia ter utilizado a movimentação financeira como meio de arbitramento do imposto, por total inexistência do respectivo fato imponiblel.

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

É notório, que no passado os lançamentos de crédito tributário baseado exclusivamente em cheques emitidos, depósitos bancários e/ou de extratos bancários, sempre tiveram sérias restrições, seja na esfera administrativa, seja no judiciário. Para por um fim nestas discussões o legislador introduziu o artigo 42 da Lei nº. 9.430, de 1996, caracterizando como omissão de rendimentos os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantido junto à instituição financeira, em relação as quais o titular,

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.007613/2005-72
Acórdão nº. : 104-22.598

pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações, estipulando limites de valores para a sua aplicação, ou seja, estipulou que não devem ser considerados créditos de valor individual igual ou inferior a doze mil reais, desde que o seu somatório, dentro do ano calendário, não ultrapasse o valor de oitenta mil reais.

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

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

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

Assim, o fornecimento e manutenção da segurança jurídica pelo Estado de Direito no campo dos tributos assume posição fundamental, razão pela qual o princípio da Legalidade se configura como uma reserva absoluta de lei, de modo que para efeitos de

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.007613/2005-72
Acórdão nº. : 104-22.598

criação ou majoração de tributo é indispensável que a lei tributária exista e encerre todos os elementos da obrigação tributária.

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

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

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

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

Lei nº. 9.430, de 27 de dezembro de 1996:

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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.007613/2005-72
Acórdão nº. : 104-22.598

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

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

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

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

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

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

Lei nº. 9.481, de 13 de agosto de 1997:

“Art. 4º Os valores a que se refere o inciso II do § 3º do art. 42 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passam a ser R\$ 12.000,00 (doze mil reais) e R\$ 80.000,00 (oitenta mil reais), respectivamente.”

Lei nº. 10.637, de 30 de dezembro de 2002:

“Art. 58. O art. 42 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar acrescido dos seguintes §§ 5º e 6º:

“Art. 42. (...).

§ 5º Quando provado que os valores creditados na conta de depósito ou de investimento pertencem à terceiro, evidenciando interposição de pessoa, a determinação dos rendimentos ou receitas será efetuada em relação ao terceiro, na condição de efetivo titular da conta de depósito ou de investimento.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.007613/2005-72
Acórdão nº. : 104-22.598

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

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

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

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

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

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

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

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

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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.007613/2005-72
Acórdão nº. : 104-22.598

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

Da interpretação dos dispositivos legais acima transcritos podemos afirmar que para a determinação da omissão de rendimentos na pessoa física, a fiscalização deverá proceder a uma análise preliminar dos valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto à instituição financeira, onde devem ser observados os seguintes critérios/formalidades:

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

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

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

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

V - no caso de contas em conjunto cuja declaração de rendimentos tenham sido apresentadas em separado, os lançamentos de constituição de créditos tributários efetuados a partir da entrada em vigor da Lei nº 10.637, de 2002, ou seja, a partir 31/12/02, deverão obedecer ao critério de divisão do total da omissão de rendimentos apurada pela

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.007613/2005-72
Acórdão nº. : 104-22.598

quantidade de titulares, sendo que todos os titulares deverão ser intimados para prestarem esclarecimentos;

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

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

Pode-se concluir, ainda, que:

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

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

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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.007613/2005-72
Acórdão nº. : 104-22.598

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

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

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

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

Como se vê, nos dispositivos legais retromencionados, o legislador estabeleceu uma presunção legal de omissão de rendimentos. Não logrando o titular comprovar a origem dos créditos efetuados em sua conta bancária, tem-se a autorização legal para considerar ocorrido o fato gerador, ou seja, para presumir que os recursos

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.007613/2005-72
Acórdão nº. : 104-22.598

depositados traduzem rendimentos do contribuinte. É evidente que nestes casos existe a inversão do ônus da prova, característica das presunções legais o contribuinte é quem deve demonstrar que o numerário creditado não é renda tributável.

Faz-se necessário mencionar, que a presunção criada pela Lei nº 9.430, de 1996, é uma presunção relativa passível de prova em contrário, ou seja, está condicionada apenas à falta de comprovação da origem dos recursos que transitaram, em nome do contribuinte, em instituições bancárias. A simples prova em contrário, ônus que cabe ao contribuinte, faz desaparecer a presunção de omissão de rendimentos. Por outro lado, a falta de justificação faz nascer à obrigação do contribuinte para com a Fazenda Nacional de pagar o tributo com os devidos acréscimos previstos na legislação de regência, já que a principal obrigação em matéria tributária é o recolhimento do valor correspondente ao tributo na data apazada. A falta de recolhimento no vencimento acarreta em novas obrigações de juros e multa que se convertem também em obrigação principal.

Como se vê, o legislador estabeleceu, a partir desta legislação, uma presunção legal de omissão de rendimentos com base em depósitos bancários, condicionada, apenas, à falta de comprovação da origem dos recursos que transitaram, em nome do contribuinte, em instituições financeiras. Ou seja, permitiu que fosse considerada ocorrida omissão de receitas quando o contribuinte não lograsse comprovar a origem dos créditos efetuados em sua conta bancária, não o vinculando, de forma alguma, à necessidade de demonstrar os sinais exteriores de riqueza requeridos pela Lei nº. 8.021, de 1990. E não se trata de simples presunção humana, mas situação prevista em lei, à qual se vincula a autoridade administrativa.

Assim, é que cabe exclusivamente ao contribuinte demonstrar a exata correlação entre cada valor depositado em sua conta bancária e a correspondente origem do recurso. Dizer, na impugnação, que, de forma genérica, não concorda com o lançamento não basta, pois se houve o tratamento individualizado previsto na Lei. Tampouco cabe à

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.007613/2005-72
Acórdão nº. : 104-22.598

autoridade julgadora arbitrar ou eleger os depósitos que a serem comprovados por origens não especificadas individualizadamente na sua defesa.

Por outro lado, se faz necessário esclarecer, que a acepção da palavra origem utilizada no artigo 42 da Lei nº. 9.430, de 1996, não significa simplesmente demonstrar quem é o responsável pelo depósito, mas principalmente, identificar e comprovar a natureza da operação que deu causa ao crédito. Isto se fundamenta no fato de que, para ser cumprida a ordem legal prevista no § 2º do art. 42 da Lei nº. 9.430, de 1996, em que, uma vez comprovada a origem do depósito, este será submetido às normas de tributação específicas, é necessário, para a correta tipificação do caso concreto, que a definição de comprovação da origem inclua também a capacidade de se determinar, com certeza absoluta, se os valores creditados são ou não rendimentos tributáveis na pessoa física em razão de sua natureza e titularidade. Em outras palavras, a lei determina que, caso comprovada a origem, deve-se verificar se os valores são tributáveis, e sendo tributáveis, se fazem parte da base de cálculo do imposto, caso contrário, não sendo possível determinar a natureza dos valores depositados, estes são simplesmente considerados rendimento omitido.

Assim, desde que o procedimento fiscal esteja lastreado nas condições imposta pelo permissivo legal, entendo que seja do recorrente o ônus de provar a origem dos recursos depositados em sua conta corrente, ou seja, de provar que há depósitos, devidamente especificados, que representam aquisição de disponibilidade financeira não tributável o que já foi tributado. Desta forma, para que se proceda à exclusão da base de cálculo de algum valor considerado, indevidamente, pela fiscalização, se faz necessário que o contribuinte apresente elemento probatório que seja hábil e idôneo.

É evidente, que depósitos bancários de origem não comprovada se traduzem em renda presumida, por presunção legal "juris tantum". Isto é, ante o fato material constatado, qual seja depósitos/créditos em conta bancária, sobre os quais o contribuinte,

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.007613/2005-72
Acórdão nº. : 104-22.598

devidamente intimado, não apresentou comprovação de origem, a legislação ordinária autoriza a presunção de renda relativamente a tais valores (Lei nº 9.430/96, art. 42).

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

Pelo exame dos autos verifica-se que a recorrente, embora intimada a comprovar, mediante a apresentação de documentação hábil e idônea, a origem dos valores depositados em suas contas bancárias, pouco esclareceu.

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

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

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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.007613/2005-72
Acórdão nº. : 104-22.598

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

A legislação é bastante clara, quando determina que a pessoa física está obrigada a guardar os documentos das operações ocorridas ao 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, ainda mais em se tratando de depósitos de quantias vultosas.

Nos autos ficou evidenciado, através de indícios e provas, que a 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 ao suplicante produzir a prova da improcedência da presunção, ou seja, que os valores recebidos estão lastreados em documentos hábeis e idôneos, coincidentes em datas e valores.

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

Não tenho dúvidas, que o efeito da presunção "juris tantum" é de inversão do ônus da prova. Portanto, cabia ao sujeito passivo, se o quisesse, apresentar provas de

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.007613/2005-72
Acórdão nº. : 104-22.598

origem de tais rendimentos presumidos. Oportunidade que lhe foi proporcionada tanto durante o procedimento administrativo, através de intimação, como na impugnação, quer na fase ora recursal. Nada foi acostado que afastasse a presunção legal autorizada.

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

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

Como também é de se observar que 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).

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.007613/2005-72
Acórdão nº. : 104-22.598

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 de rigor, portanto, o uso subsidiário do 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 dominante jurisprudência administrativa e judicial a respeito da questão vê-se que o processo fiscal tem por finalidade garantir a legalidade da apuração da ocorrência do fato gerador e a constituição do crédito tributário, devendo o julgador pesquisar exhaustivamente 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.

A jurisprudência deste Primeiro Conselho de Contribuintes é clara a respeito do ônus da prova. Pretender a inversão do ônus da prova, como formalizado na peça recursal, agride não só a legislação, como a própria racionalidade. Assim, se de um lado, o contribuinte tem o dever de declarar, cabe a este, não à administração, a prova do declarado. De outro lado, se o declarado não existe, cabe a glosa pelo fisco. O mesmo vale

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.007613/2005-72
Acórdão nº. : 104-22.598

quanto à formação das demais provas, as mesmas devem ser claras, não permitindo dúvidas na formação de juízo do julgador.

Assim, a falta de interesse da contribuinte em agir e suprir as informações através de esclarecimentos e comprovações exigidos pela Autoridade Fiscal agiu esta, no cumprimento de seus deveres funcionais, aplicando a legislação que rege a matéria - Lei nº. 9.430, de 1996, art. 42.

Faz-se necessário consignar, que a interessada foi devidamente intimada a comprovar mediante documentação hábil e idônea, a origem dos valores depositados / creditados em suas contas corrente, o que não o fez, permitindo, assim, ao Fisco, lançar o crédito tributário aqui discutido, valendo-se de uma presunção legal de omissão de rendimentos.

Nesse sentido, compete a interessada não só alegar, mas também provar, por meio de documentos, hábeis e idôneos, coincidentes em datas e valores, que tais valores não são provenientes de rendimentos omitidos. Portanto, sem respaldo as alegações da autuada que devidamente intimada a comprovar a origem dos depósitos listados no anexo à intimação não produziu provas no sentido de elidi-las.

Como se vê, teve a suplicante, seja na fase fiscalizatória, fase impugnatória ou na fase recursal, oportunidade de exhibir documentos que comprovem as alegações apresentadas. Ao se recusar ou se omitir à produção dessa prova, em qualquer fase do processo, a presunção "juris tantum" acima referida, necessariamente, transmuda-se em presunção "jure et de jure", suficiente, portanto, para o embasamento legal da tributação, eis que plenamente configurado o fato gerador.

Em resumo, na hipótese em litígio, a Fazenda Pública tem a possibilidade de exigir o imposto de renda com base na presunção legal e a prova para infirmar tal presunção há de ser produzida pela contribuinte que é a pessoa interessada para tanto.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.007613/2005-72
Acórdão nº. : 104-22.598

Caberia, sim, a suplicante, em nome da verdade material, contestar os valores lançados, apresentando as suas contra razões, porém, calcadas em provas concretas, e não, simplesmente, ficar argumentando sem a demonstração exata do vínculo existente (origem dos recursos), num universo de contradições, para pretender derrubar a presunção legal apresentada pelo fisco, já que o dever da guarda dos contratos e documentário das operações, juntamente com a informação dos valores pagos/recebidos é do próprio suplicante, não há como transferir para a autoridade lançadora tal ônus.

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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.007613/2005-72
Acórdão nº. : 104-22.598

Jurisprudência emanada deste Egrégio Primeiro Conselho de Contribuintes, bem como da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Como se vê nos autos, a contribuinte foi autuada sob a acusação de omissão de rendimentos. O auto de infração noticia a aplicação da multa de lançamento de ofício qualificada de 150%, sob o frágil argumento de que diante da constatação da significativa movimentação financeira em suas contas bancárias de forma continuada, aliada à não correspondência com os valores dos rendimentos informados em suas Declarações de Ajuste Anual, relativas aos exercícios de 2001 a 2005, correspondentes, respectivamente, aos anos-calendário de 2000 a 2004, vislumbra-se a falta de inclusão nestas declarações, como rendimento, os valores que transitaram a crédito em suas contas-correntes bancárias, o que caracteriza prática reiterada e configura intenção dolosa da contribuinte de omitir informação, ou omitir declaração sobre rendas, para eximir-se de pagamento de tributo.

A autoridade lançadora argumenta, ainda, de que a omissão dolosa de rendimentos apurada com base em depósitos bancários em contas-correntes, sem as correspondentes comprovações da origem dos recursos dessas operações, configura a prática de crime contra a ordem tributária, conforme preceituado pelos artigos 1º e 2º da lei nº. 8.137, de 1990, e, por consequência, impõe o lançamento de ofício para cobrança do imposto suplementar, com incidência de multa de ofício qualificada, prevista no artigo 957, inciso II, do RIR/99.

Constata-se, ainda, que conforme o Auto de Infração, as parcelas tributadas constituem omissão de rendimentos tendo por base valores lançados com base em extratos bancários na vigência da Lei nº 9.430, de 1996, sem a justificação da devida origem.

Da análise dos autos, 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 depósitos bancários não comprovados, sob o

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.007613/2005-72
Acórdão nº. : 104-22.598

argumento que nesses casos é possível inferir que o contribuinte deixou deliberadamente de informar rendimentos auferidos em sua Declaração de Ajuste Anual valores que transitaram em contas bancárias representativas de rendimentos tributáveis ocasionando o retardamento do imposto a pagar, com habitualidade e em valores expressivos com intuito de reduzir o seu imposto de renda, 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 pela contribuinte, com o propósito específico de impedir ou retardar o conhecimento das infrações, ocultando rendimentos auferidos e não declarados.

Ora, 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 que transitaram em contas bancárias, de titularidade da recorrente, representativas 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 deixado deliberadamente de informar rendimentos auferidos em sua Declaração de Ajuste Anual valores que transitaram em contas bancárias representativas de rendimentos tributáveis ocasionando o retardamento do imposto a pagar, com habitualidade e em valores expressivos, bem como prestou informações ao fisco divergente de dados levantados pela fiscalização com intuito de reduzir o seu imposto de renda.

Assim, não há dúvidas que a qualificação da multa tem origem na falta de comprovação dos depósitos bancários através da apresentação de documentação hábil e idônea.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.007613/2005-72
Acórdão nº. : 104-22.598

Ora, com a devida vênia, o máximo que poderia ter acontecido é que sobre os depósitos não comprovados e não informados nas Declarações de Ajuste Anual, deveriam ser constituído o lançamento do crédito tributário respectivo a título de omissão de rendimentos (presunção legal), o que a meu ver caracterizam 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.

A aplicação da multa de lançamento de ofício qualificada, decorrente do art. 44, II, da Lei nº 9.430, de 1996, atualmente aplicada de forma generalizada pela autoridade lançadora, 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, sucedâneo do art. 992, II, Regulamento do Imposto de Renda de 1994, que representa a matriz da multa qualificada, reporta-se aos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº. 4.502/64, que prevêm o intuito de se reduzir, impedir ou retardar, total ou parcialmente, o pagamento de uma obrigação tributária, ou simplesmente, ocultá-la.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.007613/2005-72
Acórdão nº. : 104-22.598

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 ou a 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 ou a movimentação habitual de valores expressivos em contas bancárias de titularidade do contribuinte sem a devida declaração no imposto de renda (Declaração de Ajuste Anual), 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 pela falta de comprovação de depósitos bancários que autoriza a presunção legal de omissão de rendimentos, 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, motivo que poderia no máximo ser um indicativo de que sobre tais rendimentos deveria ser constituído o lançamento e cobrado o crédito tributário respectivo, mas jamais será indicativo de evidente intuito de fraude.

Nos casos de lançamentos tributários tendo por base a presunção legal de omissão de rendimento, vislumbra-se um lamentável equívoco por parte da autoridade lançadora. Nestes lançamentos, acumulam-se duas premissas: a primeira que os depósitos bancários não justificados deve ser considerados omissão de rendimentos; a segunda que a falta de inclusão dos rendimentos omitidos na Declaração de Ajuste Anual, em razão da habitualidade e 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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.007613/2005-72
Acórdão nº. : 104-22.598

possuem o essencial, qual seja, o evidente intuito de fraudar. A prova, neste aspecto, deve ser material; evidente como diz a lei.

Este equívoco praticado pelo fisco provoca, em certos casos, um transtorno irreparável ao contribuinte. Como se sabe, toda vez que é aplicada a multa qualificada, além do problema tributário, surge a questão penal tributária, materializada na representação fiscal para fins penais, partindo do pressuposto que a conduta praticada pelo contribuinte tipifica, em tese, um ilícito penal previsto na Lei nº 8.137, de 1990.

Com efeito, a qualificação da multa, nestes casos, importaria em equiparar uma simples infração fiscal de omissão de rendimentos, facilmente detectável pela fiscalização, 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 claramente identificada, 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.

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 nos casos de

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.007613/2005-72
Acórdão nº. : 104-22.598

presunção legal de omissão de rendimentos é semelhante, já que a princípio, a autoridade lançadora tem o dever legal de cobrar o imposto sobre a omissão de rendimentos, já que o contribuinte esta pagando imposto a menor, ou seja, deixou de declarar rendimentos auferidos e não trouxe provas para ilidir a acusação. 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 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.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.007613/2005-72
Acórdão nº. : 104-22.598

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 nº. 104-18.698, de 17 de abril de 2002:

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

Acórdão nº. 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 nº. 4.502, de 1964. A falta de inclusão, como rendimentos tributáveis, na Declaração de Imposto de Renda, de valores que transitaram a crédito em conta corrente bancária pertencente ao contribuinte, caracteriza falta simples de omissão de rendimentos, porém, não caracteriza evidente intuito de fraude, nos termos do art. 992, inciso II, do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 1.041, de 1994."

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.007613/2005-72
Acórdão nº. : 104-22.598

Acórdão nº. 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 nº. 4.502, de 1964. A falta de esclarecimentos, bem como o vulto dos valores omitido pelo contribuinte, apurados através de fluxo financeiro, caracteriza falta simples de presunção de omissão de rendimentos, porém, não caracteriza evidente intuito de fraude, nos termos do art. 992, inciso II do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 1.041, de 1994."

Acórdão nº. 102-45-584, de 09 de julho de 2002:

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

Acórdão nº. 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."

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.007613/2005-72
Acórdão nº. : 104-22.598

Acórdão nº. 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 nº. 4.502, de 1964. A dedução indevida de despesa médica/instrução, rendimento recebido de pessoa jurídica não declarados, bem como a falta de inclusão na Declaração de Ajuste Anual, como rendimentos, os valores que transitaram a crédito (depósitos) em conta corrente pertencente ao contribuinte, cuja origem não comprove caracteriza, a princípio, falta simples de redução indevida de imposto de renda e omissão de rendimentos, porém, não caracteriza evidente intuito de fraude, nos termos do art. 992, inciso II do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 1.041, de 1994, já que a fiscalização não demonstrou, nos autos, que a ação do contribuinte teve o propósito deliberado de impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, utilizando-se de recursos que caracterizam evidente intuito de fraude."

Acórdão nº. 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."



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.007613/2005-72
Acórdão nº. : 104-22.598

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.”

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.007613/2005-72
Acórdão nº. : 104-22.598

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;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.007613/2005-72
Acórdão nº. : 104-22.598

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

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

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

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

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

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

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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.007613/2005-72
Acórdão nº. : 104-22.598

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,

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.007613/2005-72
Acórdão nº. : 104-22.598

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. Tomar 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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.007613/2005-72
Acórdão nº. : 104-22.598

de seu semelhante. A palavra intuito, pelo contrário, supõe a intenção manifestada exteriormente, já que pelas ações se pode chegar ao pensamento de alguém. Há certas ações que, por si só, já denotam ter o seu autor pretendido proceder, desta ou daquela forma, para alcançar, tal ou qual, finalidade. Intuito é, pois, sinônimo de intenção, isto é, aquilo que se deseja, aquilo que se tem em vista ao agir.

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

Acórdão nº. 104-19.621, de 04 de novembro de 2003:

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.007613/2005-72
Acórdão nº. : 104-22.598

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

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

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

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

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

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

Acórdão nº. 103-07.115, de 1985:

"NOTAS CALÇADAS - FALSIDADE MATERIAL OU IDEOLÓGICA - A nota fiscal calçada é um dos mais gritantes casos de falsidade documental, denunciando, por si só, o objetivo de eliminar ou reduzir o montante do imposto devido. Aplicável a multa prevista neste dispositivo."



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.007613/2005-72
Acórdão nº. : 104-22.598

Acórdão nº. 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 a prática de ato doloso para a configuração do ilícito penal. A informação, de que a suplicante deixou de lançar rendimentos em valores expressivos e com habitualidade, 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%.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.007613/2005-72
Acórdão nº. : 104-22.598

Por fim, não procede à argumentação da recorrente sobre os juros de mora decorrente da aplicação da taxa SELIC.

A contribuinte em diversos momentos de sua petição resiste à pretensão fiscal, arguindo inconstitucionalidade e/ou ilegalidade de lei, entretanto, não vejo como se poderia acolher algum 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).

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 ACOLHER a preliminar de decadência relativo aos ganhos de capital referente ao período de janeiro a novembro do ano-calendário de 2000 e REJEITAR as demais

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.007613/2005-72
Acórdão nº. : 104-22.598

preliminares argüidas pela Recorrente e, no mérito, DAR provimento parcial ao recurso para desqualificar a multa de ofício, reduzindo-a a 75%.

Sala das Sessões - DF, em 12 de setembro de 2007



NELSON MALLMANN