



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

Processo n° 10768.012801/2003-51
Recurso n° 999.999 Voluntário
Acórdão n° 2202-01.758 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de abril de 2012
Matéria IRPF
Recorrente HERRY ROSENBERG
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 1999

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. 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 preliminares como também razões de mérito, descabe a proposição de cerceamento do direito de defesa.

NULIDADE DO PROCESSO FISCAL. MOMENTO DA INSTAURAÇÃO DO LITÍGIO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

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 cerceamento dela, sendo improcedente a preliminar de cerceamento do direito de defesa quando concedida, na fase de impugnação, ampla oportunidade de apresentar documentos e esclarecimentos.

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

Quando a autoridade lançadora promove o fluxo financeiro de origens e aplicações de recursos (apurção de acréscimo patrimonial a descoberto) este deve ser apurado mensalmente, considerando-se todos os ingressos de recursos (entradas) e todos os dispêndios (saídas) no mês. A lei somente autoriza a presunção de omissão de rendimentos nos casos em que a

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

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. ÔNUS DA PROVA.

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

INFRAÇÃO FISCAL. MEIOS DE PROVA.

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

REEMBOLSOS DE DESPESAS PAGAS PELO CONTRIBUINTE. ORIGENS DE RECURSOS PARA JUSTIFICAR ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. COMPROVAÇÃO DA OCORRÊNCIA

Os fatos registrados na escrituração da pessoa jurídica, na qual o contribuinte desempenha as suas funções (sócio), são tidos como verdadeiros desde que respaldados em documentação hábil e idônea. Comprovado que os dispêndios lançados pela autoridade fiscal no demonstrativo de apuração de acréscimo patrimonial a descoberto como aplicação de recursos foram realizados e pagos pelo contribuinte no exercício de sua função e que estes valores foram reembolsados pela empresa, é de se aceitar os valores reembolsados como sendo origem de recursos.

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO. RESPONSABILIDADE OBJETIVA.

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

ACRÉSCIMOS LEGAIS. JUROS MORATÓRIOS. TAXA SELIC.

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

Preliminares rejeitadas.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares suscitadas pelo Recorrente e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso para excluir da base de cálculo da exigência o valor de R\$ 24.069,53, nos termos do voto do Relator.

(Assinado digitalmente)

Nelson Mallmann – Presidente e Relator

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

Relatório

HERRY ROSENBERG, contribuinte inscrito no CPF/MF 275.667.737-04, com domicílio fiscal na cidade do Rio de Janeiro, Estado do Rio de Janeiro, à Rua Rita Ludolf, nº. 24 – apto 501- Cobertura - Bairro Leblon, jurisdicionado a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Administração Tributária no Rio de Janeiro - RJ, inconformado com a decisão de Primeira Instância de fls. 378/383, prolatada pela 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro – RJ II recorre, a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 392/407.

Contra o contribuinte acima mencionado foi lavrado, em 18/12/2003, Auto de Infração de Imposto de Renda Pessoa Física (fls. 297/299), com ciência pessoal, em 24/12/2003 (fls. 297), exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de R\$ 55.222,52 (padrão monetário da época do lançamento do crédito tributário), a título de Imposto de Renda Pessoa Física, acrescidos da multa de lançamento de ofício normal de 75% e dos juros de mora de, no mínimo, de 1% ao mês, calculados sobre o valor do imposto de renda, relativo ao exercício de 1999, correspondente ao ano-calendário de 1998.

A exigência fiscal em exame teve origem em procedimentos de fiscalização de revisão de Declaração de Ajuste Anual referente ao exercício de 1999 onde a autoridade lançadora entendeu haver omissão de rendimentos, tendo em vista a apuração de acréscimo patrimonial a descoberto, onde se verificou excesso de aplicações sobre origens, não respaldado por rendimentos declarados / comprovados, conforme sinteticamente demonstrado no quadro de variação patrimonial anexo parte integrante do presente Auto de Infração. Infração capitulada nos artigos 1º, 2º, 3º, e §§, da Lei nº 7.713, de 1988; artigos 1º e 2º, da Lei nº 8.134, de 1990 e artigo 21 da Lei nº 9.532, de 1997.

O Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil responsável pela constituição do crédito tributário lançado esclarece, ainda, através do Termo de Verificação Fiscal de fls. 287/292, entre outros, os seguintes aspectos:

- que o contribuinte em questão é réu no processo 2003.51.01.500281-0 com trâmite 3ª Vara Federal Criminal do Rio de Janeiro, cuja sentença em 1ª instância em 31/10/2003, o condenou a nove (09) anos e seis (6) meses de reclusão. O citado contribuinte por sua vez é Sócio Gerente da empresa COPLAC CONSULTORIA, PLANEJAMENTO E PROMOÇÕES LTDA. — CNPJ 35810845/0001-27, juntamente com Ronaldo Adler, CPF 543.764.167-20 e Tradinvest (International) Limited com sede na Irlanda;

- que no referido processo judicial, pesa contra o contribuinte, motivo de sua condenação, acusação de colaboração, objetiva e subjetiva, na abertura das contas no Discount Bank and Trust Company (DBTC), atual L'Union Bancaire Priveé (UBP), em Zurich, Suíça. Entendeu o meritíssimo, em sua decisão, que o presente contribuinte facilitou a ocultação da origem, da localização e da própria propriedade dos valores depositados nas contas no exterior, fls. 20,21 e 22 da sentença. O sigilo bancário do réu foi afastado em decisão prolatada nos autos do processo 2002.5101526887-7, Apenso 07, estendendo-se o uso de tais dados à Receita Federal em 03/07/2003;

- que o procedimento fiscal teve início, em 01/07/2003, com ciência pessoal ao contribuinte. Em resposta ao presente Termo em 21/07/2003, esclarece alguns pontos, alega

dificuldades na coleta dos documentos e remete a fiscalização aos autos da Medida Cautelar 2002.5101526887-7 da 3ª Vara Federal Criminal. Ainda em atenção ao Termo de Início, em 24/07/2003, manifesta-se o contribuinte apresentando alguns documentos e reiterando esforços na obtenção de dados. Em 29/07/2003, apresenta escritura do AP 501 da Rua Rita Ludolf e cópia do certificado do veículo Ômega. Em 05/08/2003, cópia da escritura do imóvel de Búzios e de recibos de viagens. Em 07/08/2003, cópia da escritura da casa de Teresópolis;

- que a renda acima, comparada com a movimentação financeira controlada pela CPMF, em 1998, não apresenta distorções graves. CPMF 1998 — R\$ 106.351,74. Total de créditos em c/c apurados no extrato — R\$ 88.602,94. Em função destes dados, resolvemos desprezar este indicativo econômico/financeiro, bem como eventuais valores tributáveis originários de conta bancária neste ano;

- que no que tange a evolução do patrimônio, neste ano, encontramos anomalia no fato de o contribuinte indicar que transfere, para a declaração do cônjuge, o veículo Camioneta IMP/MMC 93/94, placa LJH 5318, apenas de forma oficiosa, se é que assim podemos chamar. O Fato não é concreto, pois quando analisamos a declaração da Sra. Silvia Hauser Rosenberg, o bem não se encontra ali registrado. Tal artifício mascarou a evolução patrimonial neste ano. Este procedimento meramente plástico e impróprio do contribuinte, a princípio, só poderia ser percebido por análise visual das declarações. É relevante também o fato de o contribuinte, com rendimento tão limitado — acima descrito — sustentar um patrimônio tão variado. Pautado nesta linha de pensamento que resolvemos desenvolver e apurar a variação patrimonial do contribuinte para este ano-base;

- que em que pese o artifício acima descrito utilizado pelo contribuinte, não constatamos nenhum outro fato econômico ou relação jurídica isolada que proporcionasse matéria tributável, além da Variação Patrimonial à Descoberto. O excesso de gastos/dispêndios sobre as origens conhecidas encontra-se detalhadas no Demonstrativo de Variação Patrimonial e seus anexos. Desta forma, constituímos, através do presente lançamento, crédito tributário em face de Omissão de Rendimentos da Pessoa Física por Acréscimo Patrimonial à Descoberto.

Em sua peça impugnatória de fls. 303/307, instruída pelos documentos de fls. 308/377, apresentada, tempestivamente, em 26/01/2004, o contribuinte, se indispõe contra a exigência fiscal, solicitando que seja acolhida à impugnação para declarar a insubsistência do Auto de Infração, com base, em síntese, nos seguintes argumentos:

- que se vê, portanto, que apenas no início do mês de dezembro de 2003 é que a fiscalização questionou o IMPUGNANTE sobre os créditos bancários na sua conta corrente mantida no Unibanco, e que logo após, em 10/12/2003, ele teria prestado esclarecimentos sobre a quase totalidade dos referidos créditos bancários (DOC. 01);

- que na mesma petição protocolada em 10/12/2003 o IMPUGNANTE juntou comprovante de que estava requerendo ao Unibanco cópias dos documentos solicitados pela Receita Federal (DOC. 02), com os quais pretendia colher informações que esclarecessem todos os depósitos feitos na sua conta corrente no ano de 1998. Não tendo sido atendido na sua primeira solicitação, o IMPUGNANTE, em 17.12.2003, reiterou o seu pedido, conforme faz prova a carta em anexo (DOC. 03);

- que vale notar, entretanto, que em anexo à referida petição de 10/12/2003, o IMPUGNANTE já havia apresentado demonstrativo indicando a origem da quase totalidade dos créditos bancários de 1998, o que foi, inclusive, admitido pela fiscalização na alínea g) do

item 3.1., acima transcrito. No entanto, dentre os referidos créditos, os abaixo tiveram a sua origem identificada como sendo "REEMBOLSOS ESCRITÓRIO OU SILVIA";

- que, portanto, os referidos reembolsos teriam duas razões: (i) gastos decorrentes de viagens a negócios, devidamente lançados nos seus cartões de crédito e que teriam sido reembolsados pela COPLAC, ou (ii) gastos efetuados por sua cónyuge em cartão de crédito de uso comum do casal; porém, as despesas eram assumidas por quem as tivesse efetuado;

- que, no entanto, a correta razão de tais reembolsos somente poderia ser confirmada a partir do exame da documentação a ser fornecida pelo Unibanco, o qual até o presente momento não se manifestou;

- que, nesse particular, faz-se mister o deferimento de diligência para confirmar a origem dos ditos reembolsos, a partir do exame da documentação bancária que vier a ser fornecida pelo Unibanco ou, alternativamente, a partir do exame da documentação contábil da COPLAC que foi apreendida pela Polícia Federal (DOC. 4);

- que, assim, o AUTO deve ser retificado para que nele sejam computados os mencionados reembolsos e, conseqüentemente, sejam reformulados os "demonstrativos de patrimônio a descoberto" que compõem o AUTO;

- que, ademais, ainda que o ônus da prova caiba ao IMPUGNANTE, uma vez que o AUTO tem amparo em presunção legal, isso não seria impedimento para o deferimento da diligência pleiteada, uma vez que o direito à ampla defesa permite o IMPUGNANTE provar os fatos alegados por todos os meios de prova admitidos em lei.

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

- que, inicialmente, esclareça-se que há nos autos elementos suficientes para o julgamento da lide, prescindindo, portanto, qualquer Diligência conforme sugeriu o Impugnante. Assim, indefiro tal pedido, nos termos do disposto no art. 18 do Decreto nº 70.235, de 1972;

- que, ademais, o próprio Interessado apresentou, posteriormente à impugnação, os documentos sobre os quais versava o pedido de Diligência inicialmente proposto, documentos esses que serão devidamente analisados em observância ao Princípio da Verdade Material, que rege o Processo Administrativo Fiscal;

- que autoridade Fiscal elaborou os demonstrativos de fls. 267 a 284, que resultaram no fluxo de variação patrimonial de fls. 285 e 286, por meio do qual se apurou acréscimo patrimonial a descoberto no período de fevereiro a maio e julho a dezembro de 1998;

- que, na peça contestatória, o Contribuinte alega que a Fiscalização considerou todos os dispêndios de cartões de crédito internacional e de compra de dólares utilizados em viagens de negócios, mas não considerou que ditas despesas teriam sido reembolsadas pela COPLAC Consultoria. Com o intuito de comprovar os supostos reembolsos, apresentou a documentação de fls. 333 a 377, relativa aos créditos listados à fl. 332;

- que, de plano, há de se esclarecer que o lançamento decorreu de apuração de acréscimo patrimonial a descoberto e não de depósitos bancários de origem não justificada, conforme descrição dos fatos contida no Auto de Infração;

- que da análise do demonstrativo de variação patrimonial elaborado pela Autoridade Autuante às fls. 285 e 286, verifica-se que os saldos credores em conta bancária do Contribuinte no início de cada mês foram considerados como recursos e os saldos credores ao final de cada mês, como dispêndios. Assim, diante dos demonstrativos de fls. 52, 53, 274 e 275, constata-se que os depósitos listados pelo Interessado na fl. 306 da impugnação, ratificados na fl. 332, já se encontram computados no fluxo elaborado pela Fiscalização Independente de os créditos listados pelo Impugnante referirem-se a reembolsos de despesas de cartão de crédito ou possuírem qualquer outra natureza, o fato é que a Fiscalização já considerou todas as entradas e saídas de numerários da conta bancária do Contribuinte, uma vez que trabalhou o fluxo patrimonial com saldos no início e fim de cada mês.

As ementas que consubstanciam a presente decisão são as seguintes:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 1999

Ementa: ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO.

Constituem rendimento bruto, sujeito ao imposto de renda, as quantias correspondentes a acréscimo patrimonial quando esse não for justificado pelos rendimentos tributáveis, não-tributáveis ou por rendimentos tributados exclusivamente na fonte.

Lançamento Procedente

Cientificado da decisão de Primeira Instância, em 11/11/2004, conforme Termo constante às fls. 386/388, e, com ela não se conformando, o contribuinte interpôs, em tempo hábil (13/12/2004), o recurso voluntário de fls. 392/407, no qual demonstra irresignação parcial contra a decisão supra, baseado, em síntese, nas mesmas razões expendidas na fase impugnatória, reforçado pelas seguintes considerações:

- que com indeferimento do requerimento de diligência pleiteado pelo RECORRENTE, torna impossível a apresentação de comprovação de despesas referente aos reembolsos efetuados pela COPLAC, uma vez que consta devidamente registrado nos livros contábeis da empresa tais pagamentos a título de reembolso de despesas incorridas pelo representante legal da empresa em viagens de negócios. O RECORRENTE esclareceu em sua impugnação que tais documentos não puderam ser fornecidos à fiscalização, tendo em vista que foram apreendidos pela Polícia Federal em período anterior ao da ação fiscal;

- que, isto posto, como poderia ser feita a comprovação do pagamento pela COPLAC a título de reembolso de despesas incorridas pelo RECORRENTE, se o mesmo não dispõe de elementos de prova suficientes para afastar a caracterização de rendimento dos recursos ingressados em sua conta-corrente. E ainda, tendo sido negado o pedido de diligência solicitado pelo RECORRENTE, dificulta ainda mais a comprovação dos referidos pagamentos.

Na Sessão de Julgamento de 26 de junho de 2008 a então Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, resolveu, por unanimidade de votos, converter o julgamento do recurso em diligência a repartição de origem para que:

1 - A autoridade administrativa de primeira instância verifique, junto à contabilidade da COPLAC Consultoria, Planejamento e Promoções Ltda., a natureza dos pagamentos feitos ao recorrente, representada pelos cheques de fls. 334/377, anexando-se documentação hábil e idônea;

2 - Estando a contabilidade em poder da Polícia Federal, seja oficiado a tal órgão, solicitando o acesso a tais documentos;

3 - Esclareça o Sr. Auditor Fiscal atuante como montou os demonstrativos dos saldos bancários, por valores iniciais e finais, já que os extratos não estão no processo, juntando aos autos os seus elementos constitutivos;

4. Das conclusões fiscais, dê-se vistas ao contribuinte para, querendo, manifestar-se no prazo de 15 dias.

Após a realização das diligências solicitadas a Divisão de Fiscalização da Delegacia de Fiscalização no Rio de Janeiro, em síntese, informa que:

- trata-se de ação fiscal à época de difícil trâmite, pois o contribuinte encontrava-se ora preso ora livre, o processo judicial girava sob sigilo de justiça, além obviamente da iminente decadência que se anunciava para o AC de 1998;

- em que pese às elucidações acima fez-se esforço no sentido de se solicitar cópia do processo judicial o que só foi possível com autorização expressa do juiz da Vara Federal Criminal. Ante a autorização fizemos uso dos extratos, sendo o contribuinte intimado a esclarecer os pontos necessários pertinentes à movimentação de cada um deles. Todavia, na montagem do processo, em face de dúvidas e da brutal carga de trabalho que se apresentava naquele momento, inadvertidamente tais cópias - C/C UNIBANCO, em especial, não foram anexadas; e

- que os demonstrativos as folhas 274 e 275 foram derivadas dos extratos bancários e na sua impossibilidade, utilizamos as informações prestadas pelo contribuinte em sua DIRPF folhas 08, 09 e 10 haja vista o mínimo tempo disponível para conclusão parcial da ação fiscal.

Em relação

Em relação ao item 1, folha 446, em que pese fazer-se referência a autoridade administrativa de Primeira Instância, houve entendimento de que a presente diligência se manifestasse quanto ao tema abordado. Assim temos o seguinte entendimento:

- Razão Contábil - Coplac - Bancos Unibanco e Citibank - Jan a Dez 1998 o contribuinte (COPLAC) adota a prática de lançamentos globais por montante de cheques emitidos no mês em contra-partida com a conta Caixa, esta a débito;

- Razão Contábil - Coplac - Caixa - Jan a Dez 1998 constata-se que os lançamentos são efetuados no último dia do mês - prática não recomendada;

- No Diário a COPLAC segue a mesma -prática de registrar os fatos no último dia do mês;

- *Encontram-se registrados os seguintes valores na contabilidade da COPLAC, cujos pagamentos foram contabilizados à crédito da conta caixa: em resposta aos Ofícios datados respectivamente em 07 e 13 de julho de 2010 os documentos estão juntados às fls. 261 a 266.*

31/01/1998 Reembolso de Passagens 2.147,04

31/05/1998 Reembolso de Passagens 244,40

31/07/1998 Prest. 02/04 compra de computador 304,35

31/07/1998 Reembolso de Passagens 244,40

31/08/1998 Reembolso de Passagens 758,89

31/08/1998 Reembolso de Passagens 1.670,31

31/08/1998 Prest. 03/04 compra de computador 304,35

30/11/1998 Reembolso de Passagens 311,40

31/12/1998 Reembolso de Passagens 1.269,73

31/12/1998 Reembolso de Passagens 1.496,40

Visando corrigir ausência no processo o contribuinte foi intimado a apresentar cópia dos extratos bancários - c/c Unibanco - R P F 0719000-2009-00080. As demais informações reiteramos, foram mesmo pautadas nas informações da DAA I R P F AC 1998 - saldos iniciais e finais. Destaque-se que o contribuinte apresentou também cópias dos livros Diário e Razão.

Na Sessão de 13 de maio de 2011 o Relator da matéria observou que não consta a ciência do recorrente da referida diligência, conforme solicitado pelo então Colegiado da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes. Diante deste fato o Colegiado votou no sentido de que o julgamento fosse reconvertido em diligência para que a Repartição Origem tome as devidas providências no sentido de cientificar o contribuinte sobre as conclusões da diligência dando-se vista ao recorrente, com prazo de 15 (quinze) dias para se pronunciar, querendo. Após vencido o prazo, os autos deverão retornar a esta Câmara para inclusão em pauta de julgamento.

Em 21 de julho de 2011 o contribuinte apresentou a sua manifestação sobre a diligência realizada (fls. 636/637), cuja síntese se transcreve abaixo:

Como se verifica, além de não cumprir os principais requisitos determinados pela Resolução e não juntar a documentação solicitada, o próprio Auditor Fiscal atuante reconhece que o lançamento foi realizado com dúvidas e incertezas.

05. O direito tributário não admite que o lançamento seja efetuado com base em meras suspeitas, incertezas e indícios que não se traduzem em prova cabal da ocorrência do fato gerador.

06. *O princípio da legalidade, previsto no art. 150, I, da CF/88 e no art. 97 do C"1"N, impõe à lei a declinação de todos os aspectos do fato gerador da obrigação tributária. Ou seja, com ou sem o auxílio do contribuinte, a autoridade fiscal deve proceder à verificação da ocorrência do fato eleito pela lei como gerador do tributo e declarar a sua ocorrência através do lançamento.*

07. *Na esteira deste pensamento, o próprio Relator Nelson Mallmann manifestou-se no voto que converteu o julgamento em diligência: "Sob a legalidade objetiva, o lançamento tributário é atividade vinculada, isto é, obedece aos estritos ditames da legislação tributária, para que, assegurada sua adequada aplicação, esta produza os efeitos colimados (...). "*

08. *Em outras palavras, o lançamento tributário só é válido se demonstrada, com absoluta certeza, a ocorrência do fato gerador, pois a exação baseada em mera possibilidade dessa ocorrência ofende os princípios da legalidade e tipicidade.*

09. *Em seu recurso voluntário, o RECORRENTE expôs diversos argumentos e anexou Acórdãos do então Conselho de Contribuintes no sentido de que meras presunções, por si só, não são admitidas como meio de se provar a ocorrência do fato tributável, razão pela qual verifica-se a improcedência do lançamento.*

10. *Por todo o exposto, pede e espera o RECORRENTE seja cancelado o auto de infração, com a conseqüente extinção do crédito tributário dele decorrente.*

É o relatório.

Voto

Conselheiro Nelson Mallmann, Relator

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

Da análise da matéria contida nos autos, verifica-se que a autoridade lançadora entendeu haver omissão de rendimentos diante da constatação de variação patrimonial a descoberto, apurado através de “fluxo financeiro” de origens e aplicações de recurso (demonstrativo de apuração de acréscimo patrimonial a descoberto), onde se verificou excesso de aplicações sobre as origens, não respaldados por recursos com origem declarada e/ou comprovada (tributados, não tributáveis ou tributados exclusivamente na fonte).

Inconformado, em virtude de não ter logrando êxito na instância inicial, o contribuinte apresenta a sua peça recursal a este E. Conselho de Contribuintes pleiteando a reforma da decisão prolatada na Primeira Instância onde, argúi, preliminarmente, nulidade do Auto de Infração amparado na tese de ofensa aos princípios constitucionais e normas legais constituídas e, no mérito, ataca a tributação por presunção de omissão de rendimentos caracterizado por acréscimo patrimonial a descoberto

Desta forma, a discussão neste colegiado se restringe sobre o artigo 2º da Lei nº. 7.713, de 1988, que dispõe que a omissão de rendimentos decorrente da variação patrimonial a descoberto deve ser apurada mensalmente e tributada no ajuste anual, tomando por base o fato gerador do tributo ocorrido em cada mês do ano-calendário.

Quanto à preliminar de nulidade do lançamento argüida pelo 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.

Como visto o suplicante entendeu que o Auto de Infração é improcedente porque, de um lado a fiscalização considerou todos os dispêndios de cartões de crédito internacional e de compra de dólares utilizados em viagens de negócios, porém, de outro lado não considerou que ditas despesas teriam sido reembolsadas pela COPLAC (Consultoria, Planejamento e Promoções Ltda.).

Com a devida vênia dos que assim não entendem, estou com a decisão recorrida, já 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 n.º 70.235, de 1972, em seu artigo 9º, define o auto de infração e a notificação de lançamento como instrumentos de formalização da exigência do crédito tributário, quando afirma:

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

Com nova redação dada pelo art. 1º da Lei n.º 8.748, de 1993:

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 e 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.

Ademais, a jurisprudência é mansa e pacífica no sentido de que quando o contribuinte revela conhecer as acusações que lhe foram impostas, rebatendo-as, uma a uma, de forma meticulosa, mediante extensa impugnação, abrangendo não só as questões preliminares como também as razões de mérito, descabe a proposição de cerceamento do direito de defesa.

Da mesma forma, não procede à nulidade do lançamento argüida sob os argumentos 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, descrição confusa dos fatos, falta de autenticidade, bem como não houve a devida descrição e capitulação da infração cometida pelo recorrente.

Inicialmente, verifica-se que para o contribuinte 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 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, 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.

Verifica-se, ainda, que o Auto de Infração e o Termo de Verificação Fiscal, identifica por nome e CPF o autuado, esclarece que foi lavrado na Delegacia da Receita Federal do Brasil de Fiscalização no Rio de Janeiro - RJ, cuja ciência foi através de AR e

descreve as irregularidades praticadas, bem como o seu enquadramento legal assinado pelo Auditor-Fiscal da Receita Federal, cumprindo o disposto no art. 142 do Código Tributário Nacional - CTN, ou seja, o ato é próprio do agente administrativo investido no cargo de Auditor-Fiscal.

Não restam dúvidas de que o lançamento se deu em razão da constatação de omissão de rendimentos caracterizados por acréscimo patrimonial a descoberto, sem que o recorrente justificasse estes acréscimos patrimoniais. Constam dos autos diversos chamados ao sujeito passivo para que esse apresentasse as justificativas acerca destes acréscimos patrimoniais.

O enquadramento legal e a narrativa dos fatos envolvidos permitem a perfeita compreensão do procedimento adotado, da base tributável apurada e do cálculo do imposto resultante, permitindo ao interessado o pleno exercício do seu direito de defesa.

Ora, o lançamento, como ato administrativo vinculado, celebra-se com estrita observância dos pressupostos estabelecidos pelo art. 142 do Código Tributário Nacional - 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.

Da análise dos autos, constata-se que a autuação é plenamente válida.

Ademais, o Processo Administrativo Fiscal - Decreto n.º 70.235, de 1972 manifesta-se da seguinte forma:

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.

Ora, a autoridade lançadora cumpriu todos os preceitos estabelecidos na legislação em vigor e o lançamento foi efetuado com base em dados reais sobre a suplicante, conforme se constata nos autos, com perfeito embasamento legal e tipificação da infração cometida. Como se vê, não procede à situação conflitante alegada pelo recorrente, ou seja, não se verificam, por isso, os pressupostos exigidos que permitam a declaração de nulidade do Auto de Infração.

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 imputada, ou seja, não restou provada a materialização da hipótese de incidência e/ou o ilícito cometido. Entretanto, não é o caso em questão, pois a discussão se prende a interpretação de normas legais de regência sobre o assunto.

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 n.º 70.235, de 1972, 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.

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

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

Ora, é dever do contribuinte informar e, se for o caso, comprovar os dados nos campos próprios das Declarações de Ajuste Anual apresentadas e, conseqüentemente, calcular e pagar o montante do imposto apurado, por outro lado, cabe a autoridade fiscal o dever da conferência destes dados. Assim, na ausência de comprovação, por meio de documentação hábil e idônea, das deduções realizadas na base de cálculo do imposto de renda, do lançamento de rendimentos isentos e não-tributáveis e sujeitos a tributação exclusiva, do lançamento de ganhos de capital e de renda variável, bem como do lançamento de bens e direitos, dívidas e ônus reais, é dever de a autoridade fiscal efetuar a sua glosa.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Da análise do mérito se verifica que a autoridade lançadora constatou, através do levantamento de entradas e saídas de recursos – fluxo financeiro (“fluxo de caixa”), que o contribuinte apresentou, durante o ano-calendário de 1998, saldos negativos, representando desta forma presunção de omissão de rendimentos, já que consumia/aplicava mais do que possuía de recursos com origem justificada, através de rendimentos tributados, isentos e não-tributáveis, tributados exclusivamente na fonte, ou que provinham de empréstimos, etc.

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

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

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

A situação patrimonial do contribuinte é medida em dois momentos distintos. No início do período considerado e no seu final, pela apropriação dos valores constantes de sua declaração de bens. O eventual acréscimo na situação patrimonial constatado na posição do final do período em comparação da mesma situação no seu início é considerado como acréscimo patrimonial. Para haver equilíbrio fiscal deve corresponder, tal acréscimo (que leva em consideração os bens, direitos e obrigações do contribuinte) deve estar respaldado em rendimentos auferidos (tributados, isentos e não-tributáveis ou tributadas exclusivamente na fonte) e/ou empréstimos, etc.

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

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

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

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

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

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

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

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

Diz a norma legal que rege o assunto:

Lei n.º 7.713, de 1988:

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

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

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

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

Lei n.º 8.134, de 1990:

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

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

(...).

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

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

Lei n.º 8.021, de 1990:

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

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

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

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

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

Aliás, a despeito da inovação introduzida pelo artigo 2º da Lei n.º 7.713, de 1988, pelo qual se estipulou que “o imposto de renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, à medida que os rendimentos e ganhos de capital forem recebidos”, há que se ressaltar a relevância dos arts. 24 e 29 deste mesmo diploma legal e dos arts. 12 e 13 da Lei n.º 8.383, de 1991 mantiveram o regime de tributação anual (fato gerador complexivo) para as pessoas físicas.

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

Em relação ao cômputo mensal do fato gerador, é de se observar que a Lei n.º 7.713, de 1988, instituiu, com relação ao imposto de renda das pessoas físicas, a tributação mensal à medida que os rendimentos forem auferidos. Contudo, embora devido mensalmente, quando o sujeito passivo deve apurar e recolher o imposto de renda, o seu fato gerador continuou sendo anual. Durante o decorrer do ano-calendário o contribuinte antecipa, mediante

a retenção na fonte ou por meio de pagamentos espontâneos e obrigatórios, o imposto que será apurado em definitivo quando da apresentação da Declaração de Ajuste Anual, nos termos, especialmente, dos artigos 9º e 11 da Lei nº. 8.134, de 1990. É nessa oportunidade, que o fato gerador do imposto de renda estará concluído. Por ser do tipo complexivo, segundo a classificação doutrinária, o fato gerador do imposto de renda surge completo no último dia do exercício social. Só então o contribuinte pode realizar os devidos ajustes de sua situação de sujeito passivo, considerando os rendimentos auferidos, as despesas realizadas, as deduções legais por dependentes e outras, as antecipações feitas e, assim, realizar a Declaração de Imposto de Renda a ser submetida à homologação do Fisco.

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

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

É certo que a Lei n.º 7.713, de 1988, determinou a obrigatoriedade da apuração mensal do imposto sobre a renda das pessoas físicas, não importando a origem dos rendimentos nem a natureza jurídica da fonte pagadora, se pessoa jurídica ou física. Como o imposto era apurado mensalmente, as pessoas físicas tinham o dever de cumprir sua obrigação com base nessa apuração, o que vale dizer, seu fato gerador era mensal, regra que teve vigência plena, somente, no ano de 1989.

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

Desse modo, o imposto devido, a partir do período base de 1990, passou a ser determinado mediante a aplicação da tabela progressiva sobre a base de cálculo apurada com a inclusão de todos os rendimentos de que trata o art. 10 da Lei n.º 8.134, de 1990, e o saldo a pagar ou a restituir, mediante a dedução do imposto retido na fonte ou pago pelo contribuinte pessoa física, mensalmente, quando auferisse rendimentos de outras pessoas físicas.

Relevante observar, que a obrigatoriedade do recolhimento mensal nasceu com o advento da Lei n.º 7.713, de 1988, que introduziu na legislação do imposto de renda das pessoas físicas o sistema de bases correntes. Assim, entendo que os rendimentos omitidos apurados, mensalmente, pela fiscalização, a partir de 01/01/90, estão sujeita à tabela progressiva anual (IN SRF n.º 46/97).

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

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

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

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

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

É entendimento pacífico, nesta Turma de Julgamento, que quando a fiscalização promove o fluxo financeiro (“fluxo de caixa”) do contribuinte, através de demonstrativos de origens e aplicações de recursos devem ser considerados todos os ingressos (entradas) e todos os dispêndios (saídas), ou seja, devem ser considerados todos os rendimentos, retornos de investimentos e empréstimos, (já tributados, não tributáveis, isentos e os tributados exclusivamente na fonte), bem como todos os dispêndios/aplicações/investimentos/aquisições possíveis de se apurar, a exemplo de despesas bancárias, aplicações financeiras, água, luz, telefone, empregada doméstica, juros pagos, pagamentos diversos, aquisições de bens e direitos (móveis e imóveis), IR sobre renda variável, IPTU, ITBI, construções e reformas, moeda estrangeira em espécie, veículos, embarcações, ações, quotas, integralização de capitais, gastos com viagens; débitos em conta-corrente bancária - tais como cheques emitidos para consumo e para pagamentos a terceiros, rubricas de pagamento de cartão de crédito, gastos com viagens, ordens de pagamento, etc., apurados mensalmente. Assim sendo, não há controvérsia que o lançamento foi realizado dentro dos parâmetros legais.

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

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

Em não raros casos tal atribuição do ônus da prova resulta na exigência de produção de prova negativa, consistente na comprovação de que algo não ocorreu, coisa que, à

evidência, não é admitida tanto pelo direito quanto pelo bom senso. Afinal, como comprovar o não recebimento de um rendimento? Como evidenciar que um contrato não foi firmado? Enfim, como demonstrar que algo não ocorreu?

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

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

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

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

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

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

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

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

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

O Código Tributário Nacional prevê na distribuição do ônus da prova nos lançamentos de ofício que sempre recairá sobre o Fisco o ônus da comprovação dos fatos constitutivos do direito de efetuar o lançamento (artigo 149, inciso IV). É ao Fisco que cabe a comprovação da falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação

tributária como sendo de declaração obrigatória. Deste modo, havendo esta comprovação, ou seja, em face das provas produzidas e das planilhas que atestam o acréscimo patrimonial, a autoridade fiscal não só tem o poder de efetuar de ofício o lançamento, como também o dever.

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

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

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

Ora, resta claro nos autos de que foi verificada omissão de rendimentos devido à ocorrência de variação patrimonial não respaldado por rendimentos tributáveis, isentos e não-tributáveis, tributáveis exclusivamente na fonte ou objeto de tributação definitiva declarados.

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

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

O efeito prático da presunção legal é inverter o ônus da prova: invocando-a, a autoridade lançadora fica dispensada de provar, no caso concreto, que ao negócio jurídico com as características descritas na lei corresponde, efetivamente, o fato econômico que a lei presume – cabendo ao contribuinte, para afastar a presunção (se é relativa) provar que o fato presumido não existe no caso.

Nesta linha de pensamento, alega o recorrente, que a Fiscalização considerou todos os dispêndios de cartões de crédito internacional e de compra de dólares utilizados em viagens de negócios, mas não considerou que ditas despesas teriam sido reembolsadas pela COPLAC Consultoria. Com o intuito de comprovar os supostos reembolsos, apresentou a documentação de fls. 333 a 377, relativa aos créditos listados à fl. 332 e que os referidos reembolsos teriam duas razões: (i) gastos decorrentes de viagens a negócios, devidamente

lançados nos seus cartões de crédito e que teriam sido reembolsados pela COPLAC, ou (ii) gastos efetuados por sua cônjuge em cartão de crédito de uso comum do casal; porém, as despesas eram assumidas por quem as tivesse efetuado.

Observa-se que a decisão recorrida manteve lançamento sob o argumento de que da análise do demonstrativo de variação patrimonial elaborado pela Autoridade Autuante às fls. 285 e 286, verifica-se que os saldos credores em conta bancária do Contribuinte no início de cada mês foram considerados como recursos e os saldos credores ao final de cada mês, como dispêndios. Assim, diante dos demonstrativos de fls. 52, 53, 274 e 275, constata-se que os depósitos listados pelo Interessado na fl. 306 da impugnação, ratificados na fl. 332, já se encontram computados no fluxo elaborado pela Fiscalização independentemente de os créditos listados pelo Impugnante referirem-se a reembolsos de despesas de cartão de crédito ou possuírem qualquer outra natureza, o fato é que a Fiscalização já considerou todas as entradas e saídas de numerários da conta bancária do Contribuinte, uma vez que trabalhou o fluxo patrimonial com saldos no início e fim de cada mês.

Diante de dúvidas que surgiram no primeiro julgamento do presente, na Sessão de Julgamento de 26 de junho de 2008 a então Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, resolveu, por unanimidade de votos, converter o julgamento do recurso em diligência a repartição de origem para que:

1 - A autoridade administrativa de primeira instância verifique, junto à contabilidade da COPLAC Consultoria, Planejamento e Promoções Ltda., a natureza dos pagamentos feitos ao recorrente, representada pelos cheques de fls. 334/377, anexando-se documentação hábil e idônea;

2 - Estando a contabilidade em poder da Polícia Federal, seja oficiado a tal órgão, solicitando o acesso a tais documentos;

3 - Esclareça o Sr. Auditor Fiscal autuante como montou os demonstrativos dos saldos bancários, por valores iniciais e finais, já que os extratos não estão no processo, juntando aos autos os seus elementos constitutivos;

4. Das conclusões fiscais, dê-se vistas ao contribuinte para, querendo, manifestar-se no prazo de 15 dias.

Após a realização das diligências solicitadas a Divisão de Fiscalização da Delegacia de Fiscalização no Rio de Janeiro, em síntese, informa que:

- trata-se de ação fiscal à época de difícil trâmite, pois o contribuinte encontrava-se ora preso ora livre, o processo judicial girava sob sigilo de justiça, além obviamente da iminente decadência que se anunciava para o AC de 1998;

- em que pese as elucidações acima fez-se esforço no sentido de se solicitar cópia do processo judicial o que só foi possível com autorização expressa do juiz da Vara Federal Criminal. Ante a autorização fizemos uso dos extratos, sendo o contribuinte intimado a esclarecer os pontos necessários pertinentes à movimentação de cada um deles. Todavia, na montagem do processo, em face de dúvidas e da brutal carga de trabalho que

se apresentava naquele momento, inadvertidamente tais cópias - C/C UNIBANCO, em especial, não foram anexadas; e

- que os demonstrativos as folhas 274 e 275 foram derivadas dos extratos bancários e na sua impossibilidade, utilizamos as informações prestadas pelo contribuinte em sua DIRPF folhas 08, 09 e 10 haja vista o mínimo tempo disponível para conclusão parcial da ação fiscal.

Em relação

Em relação ao item 1, folha 446, em que pese fazer-se referência a autoridade administrativa de Primeira Instância, houve entendimento de que a presente diligência se manifestasse quanto ao tema abordado. Assim temos o seguinte entendimento:

- Razão Contábil - Coplac - Bancos Unibanco e Citibank - Jan a Dez 1998 o contribuinte (COPLAC) adota a prática de lançamentos globais por montante de cheques emitidos no mês em contra-partida com a conta Caixa, esta a débito;

- Razão Contábil - Coplac - Caixa - Jan a Dez 1998 constata-se que os lançamentos são efetuados no último dia do mês - prática não recomendada;

- No Diário a COPLAC segue a mesma -prática de registrar os fatos no último dia do mês;

- Encontram-se registrados os seguintes valores na contabilidade da COPLAC, cujos pagamentos foram contabilizados à crédito da conta caixa: em resposta aos Ofícios datados respectivamente em 07 e 13 de julho de 2010 os documentos estão juntados às fls. 261 a 266.

31/01/1998 Reembolso de Passagens 2.147,04

31/05/1998 Reembolso de Passagens 244,40

31/07/1998 Prest. 02/04 compra de computador 304,35

31/07/1998 Reembolso de Passagens 244,40

31/08/1998 Reembolso de Passagens 758,89

31/08/1998 Reembolso de Passagens 1.670,31

31/08/1998 Prest. 03/04 compra de computador 304,35

30/11/1998 Reembolso de Passagens 311,40

31/12/1998 Reembolso de Passagens 1.269,73

31/12/1998 Reembolso de Passagens 1.496,40

Visando corrigir ausência no processo o contribuinte foi intimado a apresentar cópia dos extratos bancários - c/c Unibanco - R P F 0719000-2009-00080. As demais informações reiteramos, foram mesmo pautadas nas informações da DAA I R P F AC 1998 - saldos iniciais e finais. Destaque-se que o contribuinte apresentou também cópias dos livros Diário e Razão.

Por outro lado, insiste o recorrente que deve ser considerado os reembolsos efetuados pela COPLAC e/ou por sua cônjuge Silvia conforme o demonstrativo abaixo:

DATA	VALOR	DOCUMENTO	AG. C/G BANCO (DOC.)
22/12/1998	1.269,73	CHEQUE 410 117203-1	UNIBANCO 1
15/12/1998	1.929,26	CHEQUE 726 15099-8	ITAÚ 2
10/12/1998	1.496,40	CHEQUE 410 117203-1	UNIBANCO 3
20/11/1998	311,40	CHEQUE 410 117203-1	UNIBANCO 4
17/11/1998	1.297,70	CHEQUE 726 15099-8	ITAÚ 5
31/08/1998	1.974,66 2	CHEQUES 3 52208567	CITIBANK 6
19/08/1998	758,89	CHEQUE 3 52208567	CITIBANK 7
30/07/1998	920,02	CHEQUE 726 15099-8	ITAÚ 8
30/07/1998	548,75 2	CHEQUES 410 117203-1	UNIBANCO 9
29/06/1998	304,35	DEP. DINHE. 555 10	
11/05/1998	244,40	CHEQUE 3 52208567	CITIBANK 11
25/03/1998	8.996,73	CHEQUE 2 10114	CRUZEIRO DO SUL 12
09/01/1998	3.387,04	CHEQUE 3 52208567	CITIBANK 13

Em suma, entendo que o contribuinte demonstrou e comprovou, tanto na fase de realização de diligências, bem como na fase recursal, que de fato houve os reembolsos de despesas por ele pagas e que estes valores foram depositados nas contas bancárias das quais a autoridade fiscal lançadora somente utilizou o saldo inicial e final de cada mês durante o ano-calendário de 1998 e que estes valores que foram reembolsados estão incluídas pelo total dentro item “gastos com cartão de crédito” e estão sendo consideradas como aplicações/dispêndios no Demonstrativo de Apuração de Acréscimo Patrimonial a Descoberto.

Ora, não é possível se considerar os valores lançados a débitos em conta corrente bancária (pagamentos realizados através de débitos em conta a exemplo de gastos pagos através de cartão de crédito) nos caso em que existir reembolsos destas despesas através de depósitos nas contas bancárias e a autoridade fiscal somente considerar os saldos iniciais e finais de cada mês, sem considerar como origens de recursos os reembolsos efetuados.

Os fatos registrados na escrituração da pessoa jurídica, na qual o contribuinte desempenha as suas funções (sócio), são tidos como verdadeiros desde que respaldados em documentação hábil e idônea. Comprovado que os dispêndios lançados pela autoridade fiscal no demonstrativo de apuração de acréscimo patrimonial a descoberto como aplicação de recursos foram realizados e pagos pelo contribuinte no exercício de sua função e que estes valores foram reembolsados pela empresa, é de se aceitar os valores reembolsados como sendo origem de recursos.

Assim sendo, entendo que devem ser considerados os valores oriundos dos reembolsos efetuados no valor total de R\$ 24.069,53 (acima especificados), como necessários e suficientes para respaldar os indícios de variação patrimonial a descoberto que serviu de base para o atual lançamento ora questionado.

Quanto as demais acréscimos patrimoniais a descobertos apurados é de ressaltar, que no que diz respeito à exclusão ou inclusão de recursos, bem como à consideração de dívidas e ônus reais no fluxo de caixa, seria ocioso mencionar que todos os valores constantes da declaração de ajuste anual são passíveis de comprovação. E, no tocante a dinheiro em espécie, doações, empréstimos ou recebimento de créditos por empréstimos junto a terceiros ou fornecedores, os quais, eventualmente, justifiquem acréscimos patrimoniais, sua comprovação se processa mediante observação de uma conjunção de procedimentos que permitam a livre formação de convicção do julgador.

Por fim, se faz necessário tecer alguns comentários sobre a multa de ofício aplicada e demais acréscimos exigidos.

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

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

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

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

Ressalte-se, com efeito, que o emprego da alternativa “ou” na redação dada pelo legislador ao artigo 138, do Código Tributário Nacional, denota que não apenas a medida de fiscalização tem o condão de constituir-se em marco inicial da ação fiscal, mas, também, consoante reza o mencionado dispositivo legal, “qualquer procedimento administrativo” relacionado com a infração é fato deflagrador do processo administrativo tributário e da conseqüente exclusão de espontaneidade do sujeito passivo pelo prazo de 60 dias, prorrogável sucessivamente com qualquer outro ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos, na forma do parágrafo 2º, do art. 7º, do Dec. nº 70.235, de 1972.

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

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

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

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

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

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

(...).

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

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

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

(...).

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

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

É de se esclarecer, que a infração fiscal independe da boa fé do contribuinte, entretanto, a penalidade deve ser aplicada, sempre, levando-se em conta a ausência de má-fé, de dolo, e antecedentes do contribuinte. A multa que excede o montante do próprio crédito

tributário, somente pode ser admitida se, em processo regular, nos casos de minuciosa comprovação, em contraditório pleno e amplo, nos termos do artigo 5º, inciso LV, da Constituição Federal, restar provado um prejuízo para fazenda Pública, decorrente de ato praticado pelo contribuinte.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Diante do conteúdo dos autos e pela associação de entendimento sobre todas as considerações expostas no exame da matéria e por ser de justiça, voto no sentido de rejeitar as preliminares suscitadas pelo Recorrente e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso para excluir da base de cálculo da exigência o valor de R\$ 24.069,53.

(Assinado digitalmente)

Nelson Mallmann



Ministério da Fazenda

PÁGINA DE AUTENTICAÇÃO

O Ministério da Fazenda garante a integridade e a autenticidade deste documento nos termos do Art. 10, § 1º, da Medida Provisória nº 2.200-2, de 24 de agosto de 2001 e da Lei nº 12.682, de 09 de julho de 2012.

Documento produzido eletronicamente com garantia da origem e de seu(s) signatário(s), considerado original para todos efeitos legais. Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001.

Histórico de ações sobre o documento:

Documento juntado por NELSON MALLMANN em 26/04/2012 19:57:09.

Documento autenticado digitalmente por NELSON MALLMANN em 26/04/2012.

Documento assinado digitalmente por: NELSON MALLMANN em 26/04/2012.

Esta cópia / impressão foi realizada por MARIA MADALENA SILVA em 17/01/2020.

Instrução para localizar e conferir eletronicamente este documento na Internet:

1) Acesse o endereço:

<https://cav.receita.fazenda.gov.br/eCAC/publico/login.aspx>

2) Entre no menu "Legislação e Processo".

3) Selecione a opção "e-AssinaRFB - Validar e Assinar Documentos Digitais".

4) Digite o código abaixo:

EP17.0120.11502.BT66

5) O sistema apresentará a cópia do documento eletrônico armazenado nos servidores da Receita Federal do Brasil.

Código hash do documento, recebido pelo sistema e-Processo, obtido através do algoritmo sha1:

2AE53341F7232D487D35D5CDE14E3DB4CC2895A9