



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

Processo n° 10803.000075/2010-89
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2202-01.523 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 29 de novembro de 2011
Matéria IRPF
Recorrente ALVARO KEIITI NAKASHIMA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2005, 2006, 2008

DECADÊNCIA DO DIREITO DA FAZENDA NACIONAL CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA. GANHOS DE CAPITAL. IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. EXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. CARACTERIZAÇÃO DO EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE. TERMO INICIAL PARA A CONTAGEM DO PRAZO.

A tributação das pessoas físicas fica sujeita ao ajuste na declaração anual, em 31 de dezembro do ano-calendário, e independente de exame prévio da autoridade administrativa o lançamento é por homologação, o mesmo se aplica aos ganhos de capital e imposto de renda retido na fonte. Havendo pagamento antecipado o direito de a Fazenda Nacional lançar decai após cinco anos contados do fato gerador, que no caso do imposto de renda pessoa física ocorre em 31 de dezembro de cada ano-calendário questionado e que, nos casos de ganhos de capital e imposto de renda retido na fonte, ocorre no mês da alienação do bem e/ou direito ou pagamento do rendimento. Entretanto, na inexistência de pagamento antecipado ou nos casos em que for caracterizado o evidente intuito de fraude, a contagem dos cinco anos deve ser a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, em conformidade com o art. 173, inciso I, do Código Tributário Nacional. Somente ultrapassado esse lapso temporal sem a expedição de lançamento de ofício opera-se a decadência, a atividade exercida pelo contribuinte está tacitamente homologada e o crédito tributário extinto, nos termos do artigo 150, § 4º e do artigo 156, inciso V, ambos do Código Tributário Nacional.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. RECURSOS FINANCEIROS RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA. TRIBUTAÇÃO.

Os recursos financeiros recebidos de pessoa jurídica, de forma mensal, caracterizam, salvo prova em contrário, rendimentos recebidos. 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 a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.

RECURSOS FINANCEIROS RECEBIDOS. NATUREZA NÃO TRIBUTÁVEL. ÔNUS DA PROVA.

No caso de disponibilidade econômica, decorrente do recebimento de recursos financeiros, o contribuinte possui o ônus de demonstrar o imediato repasse ou a natureza não tributável de tais recursos.

SANÇÃO TRIBUTÁRIA. MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO QUALIFICADA. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE. JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO DA MULTA.

Cabível a imposição da multa qualificada de 150%, prevista no § 1º do artigo 44, 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 realização de operações envolvendo pessoas físicas e jurídicas com o propósito deliberado de dissimular o recebimento de recursos financeiros caracteriza simulação e, conseqüentemente, o evidente intuito de fraude, ensejando a exasperação da penalidade.

RESPONSABILIDADE OBJETIVA. MULTA DE OFÍCIO.

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

Arguição de decadência não acolhida.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a arguição de decadência suscitada pelo Recorrente, e, no mérito, negar provimento ao recurso, 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, Guilherme Barranco de Souza, Antonio Lopo Martinez, Odmir Fernandes, Pedro Anan Junior e Nelson Mallmann. Ausentes, justificadamente, os Conselheiros Rafael Pandolfo e Helenilson Cunha Pontes.

Relatório

ÁLVARO KEYITI NAKASHIMA, contribuinte inscrito no CPF/MF sob o nº 680.082.958-72, com domicílio fiscal na cidade de Guarulhos, Estado de São Paulo, à Rua Luzia Balzani, nº 224 – apto 124 – Bairro Vila Moreira, jurisdicionado a Delegacia da Receita Federal do Brasil em Guarulhos - SP, inconformado com a decisão de Primeira Instância de fls. 2160/2174, prolatada pela 6ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo – SP II recorre, a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 2175/2177.

Contra o contribuinte acima mencionado foi lavrado, em 08/12/2010, o Auto de Infração de Imposto de Renda Pessoa Física (fls. 1963/1970), com ciência através de AR, em 10/12/2010 (fls. 2147), exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de R\$ 352.474,67 (padrão monetário da época do lançamento do crédito tributário), a título de Imposto de Renda Pessoa Física, acrescidos da multa de lançamento de ofício qualificada de 150% e dos juros de mora de, no mínimo, de 1% ao mês, calculado sobre o valor do imposto de renda relativo aos exercícios de 2005, 2006 e 2008, correspondente aos anos-calendário de 2004, 2005 e 2007, respectivamente.

Da ação fiscal resultou a constatação omissão de receita apurada em decorrência de simulação, em face de recebimento de rendimentos percebidos com infração à lei, os quais foram informados na declaração de imposto de renda, por ALVARO KEYITI NAKASHIMA, interposta pessoa, como suposta Distribuição de Lucros e Empréstimos fictícios decorrentes de Operações de Mútuos, recebidos da PRIME TECNOLOGIA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA., interposta empresa, integrante do GRUPO K/E, controlado por CID GUARDIA FILHO e ERNÂNI BERTINO MACIEL, participantes do esquema fraudulento denominado Operação Persona, que possibilitou, a ALVARO KEYITI NAKASHIMA, a aquisição jurídica e econômica de bens, em proveito próprio, conforme TERMO DE VERIFICAÇÃO DE INFRAÇÃO, anexo ao presente Auto de Infração. Infração capitulada nos artigos 1º ao 3º, da Lei nº 8.134, de 1990 artigos 1º ao 3º e §§, da Lei nº 7.713, de 1988.

Os Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil responsáveis pela constituição do crédito tributário lançado esclarecem, ainda, através do Termo de Verificação Fiscal (fls. 1971/2125), entre outros, os seguintes aspectos:

- que a "*Operação Persona*" foi deflagrada em 16 de outubro de 2007 pela Receita Federal do Brasil, conjuntamente com a Polícia Federal e o Ministério Público Federal, no qual foram executados Mandados de Busca e Apreensão - MBA nas residências e escritórios dos sócios formais, dos sócios informais com cargo de direção e outras empresas e integrantes do esquema fraudulento JDTC/MUDE, em face da instauração do Procedimento Criminal Diverso nº 2005.61.009285-1, em curso na Quarta Vara Federal Criminal da 1ª Subseção Judiciária de São Paulo/SP, arrecadando-se grande quantidade de elementos encontrados em meio físico e magnético;

- que teve como prisma principal a logística de importação e distribuição de produtos eletroeletrônicos e de telecomunicações da empresa norte-americana CISCO

SYSTEM INC, constituída a partir de uma sucessão de empresas exportadoras, importadoras, distribuidoras, de assessoria comercial, de despacho aduaneiro, aparentemente, distintas umas das outras, mas que, de fato, constituíram uma organização sob comando único, conforme vínculos dos seus integrantes, interagindo em uma série de operações comerciais simuladas, que permitiram o abastecimento do mercado nacional de produtos da marca CISCO;

- que ficou comprovada a existência de parte da logística operacional e financeira, para importação e distribuição, disponibilizada pelo grupo K/E, constituída de rede de empresas interpostas exportadoras, importadoras e distribuidoras, com objetivo de ocultar os principais responsáveis pelas relações comerciais praticadas por estas empresas, evitando assim, a imputação de qualquer responsabilidade penal e tributária;

- que Álvaro Nakashima, sem nenhuma capacidade econômico-financeira, foi alçado na condição de procurador da SOFTWARE LINKS LIMITED, CNPJ 05.381.195/0001-80, domiciliada no exterior (Bahamas), com CNAE: 6462-0-00, holdings de instituições não financeiras, em 2002 e de sócio-administrador da PRIME TECNOLOGIA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA., CNPJ 05.870.383/0001-72, com CNAE: 2621-3-00, fabricação de equipamentos de informática, em 2003, subordinado ao GRUPO K/E, controlador destas empresas;

- que conforme portal do Ministério Público Federal em São Paulo, CID GUARDIA FILHO, ERNÂNI BERTINO FILHO e seus colaboradores MARCOS ZENATTI e JOSÉ CARLOS MENDES PIRES, além do diretor do grupo SÃO PAULO ROBERTO MOREIRA, foram denunciados à Justiça Federal por descaminho: "A segunda denúncia foi proposta em face dos diretores do denominado grupo K/E, Cid Guardia Filho, o Kiko, e Ernâni Bertino Maciel, ambos presos preventivamente, e dois de seus colaboradores, Marcos Zenatti e José Carlos Mendes Pires, além do diretor do grupo SAO, Paulo Roberto Moreira. Os diretores das empresas, segundo o MPF, cometeram descaminho e uso de documento falso, os colaboradores somente descaminho."

- que acolhida a denúncia do Ministério Público Federal, todos respondem a ação penal na JUSTIÇA FEDERAL EM SÃO PAULO, Processo n.º 0014732-04.2007.4.03.61.81, conforme consulta no portal <http://www.jfsp.jus.br/foruns-federais/>;

- que, em 16 de junho de 2008, o Juiz Federal Dr. Alexandre Cassettari, da Quarta Vara Federal Criminal - 1a. Subseção Judiciária de São Paulo, por intermédio do Ofício n.º 3693/2008 - S.7 - SVZ, proferiu autorização nos seguintes termos: (fls.1958/1961) "Pelo presente informo a Vossa Senhoria que este Juízo autorizou a utilização do conteúdo das interceptações telefônicas e telemáticas por Auditores da Receita Federal da 5.ª e 8.ª regiões referente as pessoas físicas e jurídicas, conforme solicitado nos ofícios 011/2008 EEFA/OP, 015/2008 EEFA/OP, 019/2008 EEFA/OP, ofício DIFIS n.º 34/2008, que seguem anexos";

- que para identificar o fluxo financeiro, ou seja, as origens e os destinos dos recursos, depositados nas contas do fiscalizado, utilizamos os extratos bancários, constantes dos MBA executados na PRIME e da TECNOSUL, códigos SP48 (PRIME) e SP51 (TECNOSUL). Adicionalmente utilizamos os depoimentos de *interpostas pessoas* junto à Polícia Federal e de informações constantes de outros MBA, identificados no decorrer do relatório;

- que dos recursos financeiros obtidos pela PRIME, com indícios de Interposição Fraudulenta, que objetivou a quebra da cadeia de recolhimentos de tributos, ocasionado pela ocultação do real sujeito passivo em operações de importações, foi constatado que cerca de R\$ 18,7 milhões transitaram pelas contas bancárias de Álvaro Nakashima, que

foram declarados como valores recebidos decorrentes de Distribuição de Lucros e de Empréstimos concedidos pela PRIME, *interposta empresa*, configurando SIMULAÇÃO;

- que adicionalmente apuramos a seguinte Omissão de Receitas, de responsabilidade da interposta pessoa Álvaro Nakashima, que possibilitou a aquisição jurídica e econômica de bens, em proveito próprio;

- a falta de capacidade econômico-financeira de Álvaro Nakashima, que tinha um patrimônio declarado de R\$ 35.000,00 em 2002, e de R\$ 66.000,00, em 2003, e o total desconhecimento na gestão do negócio, é totalmente incompatível com sua participação como sócio na PRIME, empreendimento que foi formalizado em 2003, e que de março a dezembro/2005 foi responsável por compras da ordem de R\$ 251,5 milhões e vendas de cerca de R\$ 520,9 milhões;

- que o próprio Álvaro Nakashima em seu depoimento na Polícia Federal confessa que no papel é sócio da PRIME, mas que de fato é apenas funcionário. E que a PRIME é administrada por CID GUARDIA FILHO seu verdadeiro dono. E que sabia que estava se prestando a ser "laranja" de CID GUARDIA FILHO na PRIME;

- que no mesmo depoimento confirmou que foi nomeado procurador da SOFTWARE LINKS, empresa estrangeira com sede nas BAHAMAS/USA, através de CID GUARDIA FILHO, que lhe enviou documentos para assinar, por intermédio de moto boy;

- que foi constatado que Álvaro Nakashima era funcionário e recebia salários da PRIME. Como sócio da PRIME detinha a titularidade de suas contas bancárias (Banco Rural, Banco do Brasil, Itaú-Unibanco, Banco Paulista) as quais movimentava sempre com autorização e determinação de CID GUARDIA FILHO, a quem reportava;

- que também foi constatado que participava dos processos de importação, da PRIME, como financeiro, recebia ordens para transferir recursos para fechamento do câmbio, pagamento de seguros, fretes e despesas relacionadas;

- que cedeu suas contas bancárias particulares (Banco do Brasil, CEF, Banco Bradesco e Itaú-Unibanco) que receberam créditos da ordem de R\$ 18,7 milhões, de 2004 a 2007. Suas contas bancárias serviam meramente como passagem, ou seja, o recurso da PRIME/TECNOSUL era transferido em geral por TED (crédito on line), para sua conta bancária e na mesma data era sacado com a destinação pré-determinada ou autorizada por CID GUARDIA FILHO;

- que no rastreamento dos beneficiários dos recursos debitados da conta de Álvaro Nakashima foram constatados através de diligências fiscais a aquisição de bens e pagamentos de despesas: veículo para MARNANGLO, controlada por ERNÂNI BERTINO MACIEL; pagamentos de despesas para obra/LIVON cujos sócios são ERNÂNI BERTINO MACIEL, CID GUARDIA FILHO e JOSE CARLOS MENDES PIRES; pagamento a ERNÂNI BERTINO MACIEL em nome de sua esposa SELMA; aquisição de veículo para CMGUARDIA, cujo sócio é CID GUARDIA FILHO; aquisição de veículo para Álvaro Nakashima e para seu cônjuge;

- que foram constatadas várias retiradas em espécie, através de portadores ou de cheques assinados e endossados por Álvaro Nakashima, vinculados aos processos de importação, da PRIME, com a finalidade de ocultar a real destinação dos recursos. Estes

processos de importação através da PRIME remetem à estrutura de empresas criadas pelo Grupo K/E para manter distantes os controladores CID GUARDIA FILHO E ERNANI BERTINO MACIEL e também para manter oculto o real importador MUDE;

- que a matriz de depoimentos dos principais sócios das empresas, tais como, ÁLVARO NAKASHIMA (PRIME), WALTER FLAMENGO SALLES (BRASTEC) e MARCOS ZENATTI (TECNOSUL), bem como de seus colaboradores dentre os quais, JOSE CARLOS MENDES PIRES, DEVANI DOS SANTOS e WALDOMIRO ALVES ROSA, além de evidenciar rede de vínculos entre si, demonstram cabalmente o comando e o domínio de CID GUARDIA FILHO E ERNANI BERTINO MACIEL;

- que ERNANI BERTINO MACIEL em seu depoimento na Polícia Federal informou que a empresa CIDER é administrada tanto por ele como por CID GUARDIA FILHO, de fato a empresa foi constituída em 04/09/2006, com a participação igualmente idêntica de 50,0% para cada parte, somente em 03/07/2007, novo sócio José Carlos Mendes Pires ingressou na sociedade com a participação de 1,0%, mantendo-se a participação igualitária de ERNANI BERTINO MACIEL E DE CID GUARDIA FILHO;

- que, por outro lado, CID GUARDIA FILHO em seu depoimento na Polícia Federal informou que conhece ERNANI BERTINO MACIEL, esclarecendo que é amigo e sócio na empresa LIVON. De fato a empresa foi constituída em 24/10/2005, também com participação de 50,0% respectivamente para CID GUARDIA FILHO e ERNANI BERTINO MACIEL. Somente em 08/12/2006, novo sócio José Carlos Mendes Pires ingressou na sociedade com a participação de 10,0%, mantendo-se a participação igualitária de ERNANI BERTINO MACIEL E DE CID GUARDIA FILHO;

- que a WKR Brasil Ltda. também tem como sócios ERNANI BERTINO MACIEL E DE CID GUARDIA FILHO., cada um com 40,0%;

- que as condutas de CID GUARDIA FILHO e ERNANI BERTINO MACIEL, que mediante o recrutamento dos "laranjas" (WALDOMIRO ALVES ROSA, DEVANI DOS SANTOS, DEVAIR DOS SANTOS, CARLOS MULLI, WALTER FLAMENGO SALLES, LUIZ FERNANDO FLAMENGO SALLES, GERSON ORESTES SOARES DE OLIVEIRA, MARCOS ZENATTI, REJANE APARECIDA CERQUEIRA BARBOSA, e dentre eles, ÁLVARO KEYITI NAKASHIMA), utilizados como sócios das "interpostas" exportadoras, importadoras e distribuidoras, (3TECH, LATAM, ROMDORF, TECNOSUL, D'LUCK, ARCO, NACIONAL, BRASTEC, ABC e dentre elas a PRIME e a PI COMPONENTES - PROPRIEDADE INTELECTUAL), e embasada nas empresas que participavam como sócios comuns (LIVON, CIDER, WKR), comprovam que o grupo K/E realmente existiu e que o comando, bem como o controle, da logística da operação de importação cabia a CID GUARDIA FILHO e ERNANI BERTINO MACIEL;

- que os fatos constatados, os diversos elementos apurados e os indícios constantes dos diversos diálogos mantidos pelos personagens acima vêm a corroborar que CID GUARDIA FILHO E ERNANI BERTINO MACIEL são os verdadeiros proprietários da *interposta empresa* PRIME, ou seja, os verdadeiros sujeitos passivos, imputando a cada um, 50,0% da omissão da receita apurada e que na prática efetuaram depósitos nas contas da interposta pessoa Álvaro Nakashima, à título de suposta Distribuição de *Lucros e Empréstimos fictícios*, em benefício próprio e da logística de importação, cujos recursos foram oriundos da prática de interposição fraudulenta, comprovados pela investigação "Operação Persona";

- que em face do depoimento, de **Álvaro Nakashima**, à Polícia Federal, em 31/10/2007, ficou caracterizado que foi *interposta pessoa* de CID GUARDIA FILHO, na

interposta empresa PRIME, tendo confirmado que: era proprietário da empresa **PRIME** apenas no papel; que de fato é apenas funcionário; que a **PRIME** é administrada por **CID GUARDIA FILHO (Kiko)**; que de fato é o dono da empresa; que conheceu **CID GUARDIA FILHO** num bar e que lhe ofereceu emprego; que em troca teve que dar seu nome para abrir a empresa **PRIME**; que sabia que estava se prestando a ser "laranja" de **CID GUARDIA na PRIME**; que em meados de novembro/2003 começou a receber R\$ 2.500,00 como salário, pois já havia dito que não era o proprietário de fato; que jamais teria dinheiro para integralizar capital na **PRIME** cujo dinheiro foi fornecido por **Kiko**; que as fontes de rendimentos e que as origens dos depósitos efetuados em suas contas bancárias, foram somente por conta da **PRIME**;

- que As condutas dolosas de ALVARO KEYITI NAKASHIMA e dos verdadeiros sujeitos passivos CID GUARDIA FILHO e ERNÂNI BERTINO MACIEL, configuraram **SIMULAÇÃO** sob vários aspectos: supostos faturamentos da CMGUARDIA e da CIDER; logística fraudulenta de empresas e pessoas interpostas, ocultando a verdadeira importadora MUDE, a exemplo da PRIME e Álvaro Nakashima; declaração de imposto de renda falsa de Álvaro Nakashima contemplando suposta Distribuição de Lucros e de Empréstimos, coincidentes com balancete fictício da PRIME; pagamento do valor FOB das mercadorias, com os respectivos fechamentos de câmbio, com adiantamento de recursos da TECNOSUL e da PI Componentes; vinculados às remessas ao exterior, por intermédio da contas bancárias de Álvaro Nakashima, com nítidos sinais de subfaturamento de importações; integralização de capital na PRIME nitidamente simulada; cujas evidências comprovam a fórmula concebida pelo grupo K/E, comandado por CID GUARDIA FILHO E ERNÂNI BERTINO MACIEL, com danos evidentes ao Erário.

Irresignado com o lançamento o autuado apresenta, tempestivamente, em 04/01/2011, a sua peça impugnatória de fls. 2148/2156, instruído pelos documentos de fls. 2157, solicitando que seja acolhida a impugnação e determinado o cancelamento do crédito tributário amparado, em síntese, nos seguintes argumentos:

- que a tentativa de validar o lançamento, com base na aplicação do disposto no Artigo 173, combinado com as disposições finais do artigo 150, § 4º do CTN, é totalmente descabida porque a matéria tributável não decorre de prova direta, e foi apurada com base em presunção de omissão de receitas de que trata o Artigo 42 da Lei 9.430/96 (depósitos bancários considerados como não comprovados pelo Auditor Fiscal - folha 17 do Termo de Verificação de Infração — Parte C);

- que o Auditor não considerou que os recursos financeiros (depósitos e créditos bancários), que pretende imputar ao contribuinte, foram integralmente informados na Declaração de Ajuste Anual como Rendimentos ou Dívidas e estão justificados pelo titular da contas bancárias (folhas 14 e 18 do Termo de Verificação de Infração - Parte C, respectivamente);

- que o enquadramento legal do Auto de Infração reporta-se aos rendimentos passíveis de tributação e às diversas tabelas progressivas vigentes no período examinado, todavia omite a legislação suporte para a presunção de omissão de receitas apuradas através dos créditos em contas bancárias;

- que não há provas de Omissão de Receitas por parte do impugnante, menos ainda simulação das origens dos recursos recebidos por Álvaro Nakashima - A tributação está quantificada com base nos depósitos e créditos bancários;

- que os créditos bancários objeto da presente autuação estão devidamente comprovados pelo titular das contas bancárias e suportados pelas Declarações Anuais de Ajuste da Pessoa Física de Álvaro Nakashima e pelas Demonstrações Contábeis e Declarações de Rendimentos das Pessoas Jurídicas, relativamente aos créditos por Salários, Lucros, Dividendos e Mútuos conforme pode ser constatado neste processo;

- que além do mais, **análise individual** dos créditos realizados na contas bancárias de Álvaro Nakashima, como determina o § 3.º do Artigo 42 a Lei 9.430/96, revela a origem dos recursos detalhada por **remetente, data e valor** o que elide a presunção de omissão de receitas (PLANILHA - folhas 1 a 17 anexas ao Termo de Verificação de Infração);

- que por derradeiro cabe destacar que os valores tributáveis nos valores de R\$ 34.000,00 e R\$ 210.000,00 objeto dos fatos geradores de 30/09/2005 e 31/12/2005, respectivamente, não são compatíveis com as informações objeto da PLANILHA - Demonstrativo Detalhado de **Omissão de Receitas**, anexa ao Auto de Infração e ainda que na tributação dos depósitos bancários não foi cumprida a regra do inciso II do § 3.º do Artigo 42, atualizado pela Lei 9.481/97;

- que a tributação do Auto de Infração decorre de presunção e não de prova direta, o que exclui liminarmente a qualificação da multa de ofício prevista para os casos de evidente intuito de fraude como definido nos art. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502/64;

- que a banalização na aplicação da multa qualificada, notadamente nos lançamentos por presunção, demonstra má fé e/ou excesso praticado pelo Auditor Fiscal; a Lei n.º 9.430/96 - incorporada no Artigo 957 do Regulamento do Imposto de Renda, assim dispõe sobre aplicação da multa qualificada.

Após resumir os fatos constantes da autuação e as principais razões apresentadas pelo impugnante, os membros da Sexta Turma da Delegacia da Receita do Brasil de Julgamento em São Paulo - RS concluíram pela procedência parcial da ação fiscal e pela manutenção parcial do crédito tributário, com base, em síntese, nas seguintes considerações:

- que de qualquer forma, fica evidente que, nas hipóteses em que tenha havido a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, é incompatível a aplicação da contagem do prazo decadencial a partir da ocorrência do fato gerador, uma vez que, nessas hipóteses, o lançamento não ocorre por homologação, mas sim, é efetuado de ofício, a teor do art. 149, VII, do CTN, infratranscrito, aplicando-se como termo inicial para a contagem do prazo decadencial o disposto no, já mencionado, art. 173,1, do CTN;

- que indubitavelmente, as práticas do contribuinte, descritas em detalhe no Termo de Verificação de Infração de mais de 150 folhas, entre as quais a utilização de interposta pessoa, a ocorrência de simulação, a entrega de declaração de rendimentos falsa, contemplando suposta Distribuição de Lucros e Empréstimos coincidentes com o balancete fictício da empresa Prime, integralização de capital dessa empresa nitidamente simulada, entre outros fatos narrados naquele Termo, tiveram o propósito deliberado de impedir o conhecimento, por parte da Autoridade Fazendária, da omissão de rendas e da conseqüente ocorrência do fato gerador do imposto de renda;

- que caracterizada que ficou, no presente caso, a ação dolosa por parte do interessado, devem ser aplicadas as regras atinentes ao lançamento de ofício, que dispõem, como termo inicial para a contagem do prazo decadencial de 5 (cinco) anos, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (art. 173,1, do CTN). Como a presente autuação refere-se ao Imposto de Renda Pessoa Física, anos-calendário 2004,

2005 e 2007, cujos fatos geradores ocorram em 31/12/2004, o termo inicial do prazo decadencial é 01/01/2006, sendo que a Fazenda Pública teria o direito de constituir o lançamento até 31/12/2010;

- que, realmente, rendimentos foram sim declarados na declaração de ajuste anual, porém, o lançamento reclassificou a maior parte deles. Os rendimentos declarados o foram como distribuição de lucros ou empréstimos (mútuos). Ou seja, como rendimentos (origem de recursos) não tributáveis na declaração de rendimentos. A fiscalização comprovou, porém, que os alegados empréstimos e as distribuições de lucros não existiram. Ainda mais, que a fiscalização provou que os balancetes da empresa Prime, a empresa que teria distribuído lucros, são fictícios. Dessa forma, houve omissão de rendimentos tributáveis, uma vez que esses rendimentos haviam sido declarados como não tributáveis, quando eram, na realidade, tributáveis. Mas, cabe ressaltar que a maior parte dos rendimentos declarados e recebidos pelo interessado foi repassada a terceiros, vale dizer, o contribuinte interessado atuou como interposta pessoa;

- que observe-se também que, de um Termo de mais de 150 folhas, o interessado somente cita algumas das primeiras folhas, a saber, 14, 17 e 18, justamente aquelas em que a fiscalização relata as justificativas por ele apresentadas, antes de refutá-las;

- que como a fiscalização foi capaz de comprovar a origem dos rendimentos omitidos pelo interessado, não foi aplicada, no presente auto de infração, a legislação combatida pelo interessado, que esse alega não ter sido citada na autuação, ou seja, o art. 42 da Lei nº 9.430/96. Igualmente não procede a alegação no sentido de ter sido erroneamente aplicado esse dispositivo legal, vale dizer, ignorando-se os limites impostos pelo § 3º, II, pois esse dispositivo legal não foi aplicado, vale dizer, não foi essa a capitulação legal da autuação. A autuação foi por omissão de rendimentos comprovadamente recebidos e omitidos, declarados como não tributáveis na declaração de rendimentos, mas que em verdade são rendimentos tributáveis na declaração de ajuste anual;

- que o interessado argumenta, ainda, que não haveria provas da omissão de receitas. Realmente, como não houve omissão de receitas, não existem provas do que não existiu. Houve, sim, omissão de rendimentos tributáveis, uma vez que rendimentos com essa característica foram declarados, falsamente, como não tributáveis na declaração de ajuste anual;

- que o contribuinte interessado alega que os valores de R\$ 34.000,00 e R\$ 210.000,00, objeto de fatos geradores de 30/09/2005 e 31/12/2005, respectivamente, não seriam compatíveis com a planilha anexa ao Termo de Verificação de Infração. Em relação ao primeiro valor, o contribuinte tem razão, não há valor de R\$ 34.000,00 em 30/09/2005, mas sim em 30/09/2007 (fl. 1974), pois a fiscalização cometeu um erro de digitação (onde deveria ser 2007, foi digitado 2005). Por outro lado, a fiscalização comprova às fls. 2071 a 2073 do Termo de Verificação de Infração que houve a omissão de rendimentos no valor de R\$ 210.000,00;

- que esses valores não são expressos diretamente nas planilhas anexas aos mesmo Termo que contém a listagem de créditos em conta-corrente ou de investimento recebidos pelo interessado, por não serem dela diretamente resultantes, uma vez que a maior parte daqueles créditos foram repassados a terceiros. Como já relatamos, o interessado agiu como interposta pessoa, aparecendo em lugar dos verdadeiros titulares da grande maioria dos valores creditados em seu nome. Em outras palavras, a omissão de rendimentos não é resultante

dos valores constantes diretamente da planilha em tela, mas de seu cotejamento com os valores repassadas às terceiras pessoas e aqueles apropriados pelo interessado. E o valor de R\$ 210.000,00, conforme relatado e provado às fls. 2071 a 2073 foi composto por rendas omitidas pelo contribuinte interessado;

- que o contribuinte afirma que como a base para o levantamento do valor tributável foi uma presunção legal, o art. 42 da Lei nº 9.430/96, estaria excluída a qualificação da multa de ofício. Porém, como demonstrado acima e no Termo de Verificação de Infração, a apuração da omissão de rendimentos não usou o retrocitado art. 42 da Lei nº 9.430/96. A aplicação da multa de ofício no percentual de 150% decorreu da comprovação da intenção dolosa do contribuinte;

- que, no caso em análise, entendo que a conduta do sujeito passivo, que agiu como interposta pessoa e fez uso de informações falsas, de distribuições e mútuos que se provaram inexistentes para justificar rendimentos declarados como não tributáveis mas deveriam ter sido declarados como tributáveis (de acordo com sua verdadeira natureza), fazendo assim a inserção de informações inexatas nas declarações de rendimentos para tentar justificar a origem dos recursos advindos de uma distribuição de lucros com todos os sinais de uma fraude, caracterizaram ação e omissão para impedir ou retardar o conhecimento pelo fisco do fato gerador do imposto de renda. Caracterizada que ficou, no presente caso, a ação dolosa por parte do interessado, correta está a aplicação da multa majorada estabelecida no dispositivo legal supratranscrito.

A decisão de Primeira Instância está consubstanciada na seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - I R PF

Ano-calendário: 2004, 2005, 2007

PRELIMINAR. DECADÊNCIA.

Configurado, no presente caso, o dolo, consistente na tentativa do contribuinte em evitar o conhecimento, por parte do Fisco, da ocorrência do fato gerador do imposto, o prazo para que a Fazenda Nacional exerça o direito da constituição do crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Preliminar rejeitada.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS.

Face aos elementos constantes nos autos, mantém-se parcialmente a majoração de rendimentos efetuada no lançamento, exonerando-se o valor que não corresponde ao ano-calendário em que foi lançado.

MULTA AGRAVADA. APLICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO.

A aplicação da multa de ofício decorre de expressa previsão legal, tendo natureza de penalidade por descumprimento da obrigação tributária e, presentes na conduta do contribuinte as condições que propiciaram a majoração da multa de ofício, pela caracterização do dolo, mantém-se a multa qualificada no percentual de 150%.

Impugnação Procedente em Parte

Processo nº 10803.000075/2010-89
Acórdão n.º **2202-01.523**

S2-C2T2
Fl. 6

Cientificado da decisão de Primeira Instância, em 23/05/2011, conforme Termo constante às fls. 2175/2177, e, com ela não se conformando, o recorrente interpôs, em tempo hábil (13/06/2011), o recurso voluntário de fls. 2178/2187, sem instrução de documentos adicionais, no qual demonstra irresignação contra a decisão supra ementada, baseado, em síntese, nas mesmas razões expendidas na fase impugnatória.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Nelson Mallmann, Relator

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

Da análise dos autos do processo se verifica que a ação fiscal em discussão teve início em razão da instauração de inquérito pelo Ministério Público e Polícia Federal, pelo qual a autoridade fiscal lançadora constatou omissão de receita apurada em decorrência de simulação, em face de recebimento de rendimentos percebidos com infração à lei, os quais foram informados na declaração de imposto de renda, pelo ora recorrente Álvaro Keyiti Nakashima, interposta pessoa, como suposta Distribuição de Lucros e Empréstimos fictícios decorrentes de Operações de Mútuos, recebidos da empresa Prime Tecnologia Indústria e Comércio Ltda., interposta empresa, integrante do Grupo K/E, controlado por Cid Guardia Filho e Ernâni Bertino Maciel, participantes do esquema fraudulento denominado Operação Persona, que possibilitou ao ora recorrente Álvaro Keyiti Nakashima, a aquisição jurídica e econômica de bens, em proveito próprio, conforme Termo de Verificação Fiscal (fls. 1971/2125).

Inconformado, em virtude de não ter logrando êxito total na instância inicial, o contribuinte apresenta a sua peça recursal a este E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais pleiteando a reforma da decisão prolatada na Primeira Instância onde, em sua defesa, apresenta considerações sobre a decadência dos fatos geradores compreendidos no período de 2004 a out/2005 e, no mérito, tece várias considerações sobre a não tributação dos depósitos bancários.

De início, cumpre apreciar a questão da arguição de decadência, relativo ao período de 2004 a outubro de 2005, suscitada pelo suplicante, sob o argumento de que o lançamento de imposto de renda das pessoas físicas é por homologação e que nos casos de omissão de rendimentos de pessoa física o fato gerador é mensal.

Não posso acompanhar o entendimento do suplicante quanto à data ocorrência do fato gerador, pois entendo que o mesmo é anual e a data do fato gerador será sempre o último dia do exercício questionado, qual seja, 31 de dezembro do ano-calendário em questão.

Assim sendo, entendo que imposto lançado (IRPF), considerando a contagem do prazo decadencial do ano-calendário mais favorável ao recorrente (ano calendário de 2004, com a constatação da ocorrência do evidente intuito de fraude (multa qualificada) e considerando que não houve pagamento antecipado de Imposto de Renda de Pessoa Física, conforme se constata na Declaração de Ajuste Anual fls. 04/05), não se encontrava alcançado pelo prazo decadencial na data da ciência do auto de infração (10/12/2010), de acordo com as regras contidas nos artigos 150, § 4º e 173, inciso I, do Código Tributário Nacional.

A decadência em matéria tributária consiste na inércia das autoridades fiscais, pelo prazo de cinco anos, para efetivar a constituição do crédito tributário, tendo por início da contagem do tempo o instante em que o direito nasce. Durante o quinquênio, qualquer atividade por parte do fisco em relação ao tributo faz com que o prazo volte ao estado original,

ou seja, no caso de um tributo cujo prazo para sua decadência esteja para ocorrer faltando um dia, e ocorrendo o lançamento por parte do fisco, não há mais que se falar em decadência.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

De outra parte, sendo exceção o recolhimento antecipado, fixou o Código, também, regra excepcional de tempo para a prática dos atos da administração tributária, onde os mesmos cinco anos já não mais dependem de uma carência para o início da contagem, uma vez que não se exige a prática de atos administrativos prévios. Ocorrido o fato gerador, já nasce para o sujeito passivo 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 Código Tributário Nacional.

Nesta ordem, sempre refutei nos meus votos o argumento daqueles que entendem que só pode haver homologação se houver pagamento e, por consequência, como o lançamento efetuado pelo fisco decorre da falta de recolhimento de imposto de renda, o

procedimento fiscal não mais estaria no campo da homologação, deslocando-se para a modalidade de lançamento de ofício, sempre sujeito à regra geral de decadência do art. 173 do Código Tributário Nacional.

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

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

Em segundo lugar, mesmo que assim não fosse, é certo que a avaliação da suficiência de uma quantia recolhida implica, inexoravelmente, no exame de todos os fatos sujeitos à tributação, ou seja, o procedimento da autoridade administrativa tendente à homologação fica condicionado ao “conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, na linguagem do próprio Código Tributário Nacional”.

Nos dias atuais esta discussão se tornou irrelevante já que em 21/12/2010, houve a edição da Portaria MF nº. 586, que alterou o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009. Diante disso, a redação do art.62 do RICARF dispôs:

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal; ou

II - que fundamente crédito tributário objeto de:

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1993; ou

c) parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 1993.

Art. 62-A. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº. 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

§ 1º Ficarão sobrestados os julgamentos dos recursos sempre que o STF também sobrestar o julgamento dos recursos extraordinários da mesma matéria, até que seja proferida decisão nos termos do art. 543-B.

§ 2º O sobrestamento de que trata o § 1º será feito de ofício pelo relator ou por provocação das partes.

Diante disso, resta claro que os julgados proferidos pelas turmas integrantes do CARF devem se adaptar, nos casos de decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº. 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, a estes julgados. Assim sendo, a contagem do prazo decadencial é um destes temas.

A Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça decidiu, por ocasião do julgamento do Recurso Especial nº. 973.733 – SC (2007/0176994-0), que a contagem do prazo decadencial dos tributos ou contribuições, cujo lançamento é por homologação, deveria seguir o rito do julgamento do recurso especial representativo de controvérsia, cuja ementa é a seguinte:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: Resp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra

da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se Documento: 6162167 - EMENTA / ACÓRDÃO - Site certificado - DJe: 18/09/2009 Página 1 de 2 Superior Tribunal de Justiça inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos imponíveis ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

Nos julgados posteriores, sobre o mesmo assunto (contagem do prazo decadencial), o Superior Tribunal de Justiça aplicou a mesma decisão acima transcrita, conforme se constata no julgado do AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº. 1.203.986 - MG (2010/0139559-7), verbis:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. MATÉRIA DECIDIDA NO RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA Nº 973.733/SC. ARTIGO 543-C, DO CPC. PRESCRIÇÃO DO

DIREITO DE COBRANÇA JUDICIAL PELO FISCO. PRAZO QÜINQUËNAL. TRIBUTO SUJEITO À LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. OCORRÊNCIA.

1. O Código Tributário Nacional, ao dispor sobre a decadência, causa extintiva do crédito tributário, assim estabelece em seu artigo 173: "Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (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."

2. A decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, quais sejam: (i) regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado; (ii) regra da decadência do direito de lançar nos casos em que notificado o contribuinte de medida preparatória do lançamento, em se tratando de tributos sujeitos a lançamento de ofício ou de tributos sujeitos a lançamento por homologação em que incorre o pagamento antecipado; (iii) regra da decadência do direito de lançar nos casos dos tributos sujeitos a lançamento por homologação em que há parcial pagamento da exação devida; (iv) regra da decadência do direito de lançar em que o pagamento antecipado se dá com fraude, dolo ou simulação, ocorrendo notificação do contribuinte acerca de medida preparatória; e (v) regra da decadência do direito de lançar perante anulação do lançamento anterior (In: Decadência e Prescrição no Direito Tributário, Eurico Marcos Diniz de Santi, 3ª Ed., Max Limonad, págs. 163/210).

Documento: 12878841 - EMENTA / ACÓRDÃO - Site certificado - DJe: 24/11/2010 Página 1 de 2 Superior Tribunal de Justiça 3. A Primeira Seção, quando do julgamento do REsp 973.733/SC, sujeito ao regime dos recursos repetitivos, reafirmou o entendimento de que "o dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponível, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed.,

Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199). (Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em FALTA O JULGAMENTO AGUARDAR)

4. À luz da novel metodologia legal, publicado o acórdão do julgamento do recurso especial, submetido ao regime previsto no artigo 534-C, do CPC, os demais recursos já distribuídos, fundados em idêntica controvérsia, deverão ser julgados pelo relator, nos termos do artigo 557, CPC (artigo 5º, I, da Res. STJ 8/2008).

5. In casu: (a) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (b) a obrigação ex lege de pagamento antecipado de contribuição social foi omitida pelo contribuinte concernente ao fato gerador compreendido a partir de 1995, consoante consignado pelo Tribunal a quo; (c) o prazo do fisco para lançar iniciou a partir de 01.01.1996 com término em 01.01.2001; (d) a constituição do crédito tributário pertinente ocorreu em 15.07.2004, data da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito que formalizou os créditos tributários em questão, sendo a execução ajuizada tão somente em 21.03.2005.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.

7. Agravo regimental desprovido.

É de se esclarecer, que na solução dos Embargos de Declaração impetrado pela Fazenda Nacional no Recurso Especial nº. 674.497 - PR (2004/0109978-2), houve o acolhimento em parte do embargo pelo STJ para modificar o entendimento sobre os fatos geradores ocorridos em dezembro cuja exação só poderia ser exigida a partir de janeiro do ano seguinte, verbis:

PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. RECOLHIMENTOS NÃO EFETUADOS E NÃO DECLARADOS. ART. 173, I, DO CTN. DECADÊNCIA. ERRO MATERIAL. OCORRÊNCIA. ACOLHIMENTO. EFEITOS MODIFICATIVOS. EXCEPCIONALIDADE.

1. Trata-se de embargos de declaração opostos pela Fazenda Nacional objetivando afastar a decadência de créditos tributários referentes a fatos geradores ocorridos em dezembro de 1993.

2. Na espécie, os fatos geradores do tributo em questão são relativos ao período de 1º a 31.12.1993, ou seja, a exação só poderia ser exigida e lançada a partir de janeiro de 1994. Sendo assim, na forma do art. 173, I, do CTN, o prazo decadencial teve início somente em 1º.1.1995, expirando-se em 1º.1.2000. Considerando que o auto de infração foi lavrado em 29.11.1999, tem-se por não consumada a decadência, in casu.

3. Embargos de declaração acolhidos, com efeitos modificativos, para dar parcial provimento ao recurso especial.

O ministro Mauro Campbell Marques, relator do processo, em síntese, assim se manifestou em seu voto:

Sobre o tema, a Primeira Seção desta Corte, utilizando-se da sistemática prevista no art. 543-C do CPC, introduzido no ordenamento jurídico pátrio por meio da Lei dos Recursos Repetitivos, ao julgar o REsp 973.733/SC, Rel Min. Luiz Fux (j. 12.8.2009), reiterou o entendimento no sentido de que, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação não declarado e inadimplido, como o caso dos autos, o Fisco dispõe de cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado para a constituição do crédito tributário, nos termos do art. 173, I, do CTN. Somente nos casos em que o pagamento foi feito antecipadamente, o prazo será de cinco anos a contar do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN)

(...)

Na espécie, os fatos geradores do tributo em questão são relativos ao período de 1º a 31.12.1993, ou seja, a exação só poderia ser exigida e lançada a partir de janeiro de 1994.

Sendo assim, na forma do art. 173, I, do CTN, o prazo decadencial teve início somente em 1º.1.1995, expirando-se em 1º.1.2000. Considerando que o auto de infração foi lavrado em 29.11.1999, tem-se por não consumada a decadência, in casu.

Desta forma, para lançamentos em que não houve pagamento antecipado, é de se observar que os julgados do Superior Tribunal de Justiça firmaram posição no sentido de que o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado corresponde, de fato, ao primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Código Tributário Nacional.

Por outro lado, para os lançamentos em que houve pagamento antecipado a contagem do prazo decadencial tem início na data do fato gerador da obrigação tributária discutida.

O caso em questão trata de imposto de renda pessoa física, cujo lançamento é de omissão de rendimentos, por via de consequência o fato gerador do imposto, mais favorável ao recorrente, é 31/12/2004 (ajuste anual).

Sob o meu ponto de vista o maior obstáculo neste tipo de interpretação dada pelo Superior Tribunal de Justiça está em definir o que seria considerado “pagamento antecipado” nos futuros julgados por este tribunal Administrativo.

Ora, nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, o escoamento do prazo do art. 150, § 4º, sem manifestação do Fisco, significa a aquiescência implícita aos valores declarados pelo contribuinte, porque o silêncio, neste caso, é qualificado pela lei, trazendo efeitos. A única diferença de regime está consubstanciada na hipótese em que não há pagamento antecipado, que de acordo com Superior Tribunal de Justiça, se aplicaria, para

efeitos de marco inicial do prazo decadencial, o art. 173, I, do Código Tributário Nacional (regra geral, que deverá ser seguido conforme a interpretação dada pelo STJ), por força do que dispõe o parágrafo único deste mesmo preceptivo. Exaurido o prazo, o Fisco não poderá manifestar qualquer intenção de cobrar os valores. Há, pois, falar-se em decadência nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação.

No presente caso se torna irrelevante continuar a discussão sobre qual seria o significado de “pagamento antecipado”, já que não houve recolhimento de imposto de renda pelo recorrente, como restou consignado em sua Declaração de Ajuste Anual do exercício de 2005 (fls. 04/05) e Auto de Infração (fls. 1963/1970).

Assim sendo, no ponto de vista dos julgados do Superior Tribunal de Justiça, o fato gerador ocorreu em 31/12/2004 e o termo inicial da contagem do prazo decadencial é 01/01/2006, já que o fato gerador ocorreu em 31/12/2004. Ou seja, de acordo com a linguagem do Superior Tribunal de Justiça “o termo inicial para contagem do prazo decadencial, nos casos em que não houve pagamento antecipado, é o primeiro dia do exercício seguinte a aquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos termos do art. 173, inciso I, do Código Tributário Nacional. O prazo fatal para a constituição do lançamento ocorreria em 31/12/2010, tendo ocorrido a ciência do lançamento em 10/12/2010, não está decadente o direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário questionado.

Ademais, no presente caso, existe mais uma agravante para a rejeição da arguição de decadência, já que, neste caso, restou caracterizado o evidente intuito de fraude, como será demonstrado quando da análise da multa qualificada.

Sobre este tema merece, inicialmente, a transcrição à lição de SÍLVIO RODRIGUES (Direito Civil. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 226):

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

A simulação consiste na "prática de ato ou negócio que esconde a real intenção" (SILVIO DE SALVO VENOSA. Direito Civil. São Paulo: Atlas, 2003, p. 467), sem necessidade de prejuízo a terceiros (2003, p. 470).

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

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

O fato jurídico da existência ou não de dolo, fraude ou simulação (parte final do art. 150, § 4º, do CTN) deve, para consecução dos objetivos estabelecidos nestes dispositivos, ser constituída na via administrativa, determinando, desse modo, a obrigatoriedade do lançamento de ofício (art. 149, VII, do CTN) ou a impossibilidade da extinção do crédito pela homologação tácita. Deve-se observar que a ocorrência de dolo, fraude

ou simulação só é relevante nos casos de efetivo pagamento antecipado. Se não houver pagamento antecipado, seja porque o contribuinte não o efetuou, ou porque o tributo por sua natureza se sujeita ao lançamento de ofício, o dolo, a fraude e a simulação hão de ser apurados no procedimento administrativo de fiscalização realizado de ofício, não servindo como hipóteses determinantes no prazo diferenciado de decadência.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

No que diz respeito a omissão de rendimentos recebidos de pessoas diversas (físicas e jurídicas), em decorrência de simulação, em face de recebimento de rendimentos percebidos com infração à lei, os quais foram informados na declaração de imposto de renda, pelo ora recorrente Álvaro Keyiti Nakashima, interposta pessoa, como suposta Distribuição de Lucros e Empréstimos fictícios decorrentes de Operações de Mútuos, recebidos da empresa Prime Tecnologia Indústria e Comércio Ltda., interposta empresa, integrante do Grupo K/E, controlado por Cid Guardia Filho e Ernâni Bertino Maciel, participantes do esquema fraudulento denominado Operação Persona, que possibilitou ao ora recorrente Álvaro Keyiti Nakashima, a aquisição jurídica e econômica de bens, em proveito próprio, conforme Termo de Verificação Fiscal (fls. 1971/2125).

Com visto, a presente matéria se restringe à omissão de rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício recebidos de pessoas físicas e jurídicas, infração caracterizada na forma das circunstâncias fáticas expendidas no Termo de Verificação Fiscal (fls. 1971/2125), lavrado por ocasião do encerramento dos trabalhos.

Inicialmente é de se observar, que o procedimento fiscal teve início em razão dos inquéritos instaurados pela Polícia Federal e pelo Ministério Público Federal, por meio do qual foram encaminhados documentos da chamada “Operação Persona” que foi deflagrada em 16 de outubro de 2007, pela Receita Federal do Brasil, conjuntamente com a Polícia Federal e o Ministério Público Federal, no qual foram executados Mandados de Busca e Apreensão - MBA nas residências e escritórios dos sócios formais, dos sócios informais com cargo de direção e outras empresas e integrantes do esquema fraudulento JDTC/MUDE, em face da instauração do Procedimento Criminal Diverso nº 2005.61.009285-1, em curso na Quarta Vara Federal Criminal da 1ª Subseção Judiciária de São Paulo/SP, arrecadando-se grande quantidade de elementos encontrados em meio físico e magnético.

Operação, que teve como prisma principal a logística de importação e distribuição de produtos eletroeletrônicos e de telecomunicações da empresa norte-americana CISCO SYSTEM INC, constituída a partir de uma sucessão de empresas exportadoras, importadoras, distribuidoras, de assessoria comercial, de despacho aduaneiro, aparentemente, distintas umas das outras, mas que, de fato, constituíram uma organização sob comando único, conforme vínculos dos seus integrantes, interagindo em uma série de operações comerciais simuladas, que permitiram o abastecimento do mercado nacional de produtos da marca CISCO.

Nesta operação, ficou comprovada a existência de parte da logística operacional e financeira, para importação e distribuição, disponibilizada pelo grupo K/E, constituída de rede de empresas interpostas exportadoras, importadoras e distribuidoras, com objetivo de ocultar os principais responsáveis pelas relações comerciais praticadas por estas empresas, evitando assim, a imputação de qualquer responsabilidade penal e tributária.

Sendo, que o recorrente Álvaro Nakashima, sem nenhuma capacidade econômico-financeira, foi alçado na condição de procurador da SOFTWARE LINKS LIMITED, CNPJ 05.381.195/0001-80, domiciliada no exterior (Bahamas), com CNAE: 6462-0-00, holdings de instituições não financeiras, em 2002 e de sócio-administrador da PRIME TECNOLOGIA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA., CNPJ 05.870.383/0001-72, com CNAE: 2621-3-00, fabricação de equipamentos de informática, em 2003, subordinado ao GRUPO K/E, controlador destas empresas.

Conforme portal do Ministério Público Federal em São Paulo, CID GUARDIA FILHO, ERNÂNI BERTINO FILHO e seus colaboradores MARCOS ZENATTI e JOSÉ CARLOS MENDES PIRES, além do diretor do grupo SÃO, PAULO ROBERTO MOREIRA, foram denunciados à Justiça Federal por descaminho: "A segunda denúncia foi proposta em face dos diretores do denominado grupo K/E, Cid Guardia Filho, o Kiko, e Ernâni Bertino Maciel, ambos presos preventivamente, e dois de seus colaboradores, Marcos Zenatti e José Carlos Mendes Pires, além do diretor do grupo SAO, Paulo Roberto Moreira. Os diretores das empresas, segundo o MPF, cometeram descaminho e uso de documento falso, os colaboradores somente descaminho."

Inicialmente, é de se rejeitar o argumento do recorrente de que a base para o levantamento do valor tributável foi uma presunção legal do artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, já que restou claro na peça acusatória de se trata de omissão de rendimentos por ofensa as Lei nº 7.713, de 1988 e 8.134, de 1995.

Ora, os rendimentos foram declarados na declaração de ajuste anual como distribuição de lucros ou empréstimos (mútuos). Ou seja, como rendimentos (origem de recursos) não tributáveis na declaração de rendimentos. A fiscalização comprovou, porém, que os alegados empréstimos e as distribuições de lucros não existiram. Ainda mais, que a fiscalização provou que os balancetes da empresa Prime, a empresa que teria distribuído lucros, são fictícios. Dessa forma, houve omissão de rendimentos tributáveis, uma vez que esses rendimentos haviam sido declarados como não tributáveis, quando eram, na realidade, tributáveis. Mas, cabe ressaltar que a maior parte dos rendimentos declarados e recebidos pelo interessado foi repassada a terceiros, vale dizer, o contribuinte interessado atuou como interposta pessoa.

Resta claro, nos autos, de que a fiscalização comprovou a origem dos rendimentos omitidos pelo interessado. Por esta razão, não foi aplicada a legislação combatida pelo recorrente. Igualmente não procede a alegação no sentido de ter sido erroneamente aplicado esse dispositivo legal, vale dizer, ignorando-se os limites impostos pelo § 3º, II, pois esse dispositivo legal não foi aplicado, vale dizer, não foi essa a capitulação legal da autuação. A autuação foi por omissão de rendimentos comprovadamente recebidos e omitidos, declarados como não tributáveis na declaração de rendimentos, mas que em verdade são rendimentos tributáveis na declaração de ajuste anual.

Não tenho dúvidas, de que restou evidenciado através dos documentos acostados aos autos relativos à ação penal contra o suplicante todo o esquema operado, através da utilização de interpostas pessoas ("laranjas"), com provas e depoimentos contundentes e

inquestionáveis, os quais foram encaminhados pelo Ministério Público Federal à Delegacia da Receita Federal do Brasil, para averiguações na esfera tributária.

A fiscalização carrou aos autos provas, de modo a basear a autuação em fatos incontroversos e irrefutáveis, que tiveram relevância e efeitos jurídicos na esfera tributária. Isso pode ser facilmente verificado pela análise do volume do processo administrativo fiscal ora estudado, do Termo de Verificação Fiscal (fls. 1971/2125), bem como do Auto de Infração (fls. 1963/1970).

Portanto, restou evidenciado que o autuado era interposta pessoa e que para tanto recebeu rendimentos tributáveis os quais deixou de declarar em suas respectivas Declarações de Ajuste Anual.

Ora, os valores recebidos de pessoa jurídica ou de pessoa física, de forma mensal, caracterizam, salvo prova em contrário, rendimentos recebidos. 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 a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.

Sendo assim, não há como se acatar as alegações de que nada restou comprovado a seu respeito, que viesse a justificar a presente autuação, haja vista que as inúmeras provas constantes dos autos apontam-no como o sujeito passivo da relação obrigacional tributária, por aquisição de disponibilidade econômica de renda, em decorrência das práticas elencadas e evidenciadas nos autos do presente processo.

Não há dúvidas de que a Administração Pública tem o poder-dever de investigar livremente a verdade material diante do caso concreto, analisando todos os elementos necessários à formação da sua convicção acerca da existência e conteúdo do fato jurídico, já que é uma constatação real da prática de atos simulatórios por parte do sujeito passivo, visando diminuir ou anular o encargo fiscal. Por isso, resta observar, que, também, a prova direta detém maior probabilidade do fato corresponder à realidade sensível. Não há dúvidas, que a partir da análise destes documentos a autoridade fiscal lançadora constatou que a pessoa jurídica havia feito pagamentos regulares para o contribuinte.

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.

Neste colegiado não se tem dúvidas quanto a quem cabe a responsabilidade pela apresentação da contra prova do alegado. A autoridade fiscal fez a sua parte demonstrando de forma ampla a acusação que fez. Porém, por outro lado, não se pode dizer o mesmo do recorrente que foi acusado da prática da irregularidade fiscal. Nada fez de concreto para se livrar da acusação.

Nesse sentido, competia o recorrente 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 do autuado que devidamente intimado a se manifestar sobre o caso preferiu ignorar o caso e não produziu provas no sentido de elidi-la.

Caberia, sim, ao suplicante, em nome da verdade material, contestar os valores lançados, apresentando as suas contra razões, porém, calcadas em provas concretas, e não, simplesmente, ficar argumentando para não cooperar no ato de fiscalização, sem a demonstração do vínculo existente, num universo de contradições, para pretender derrubar a irregularidade 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.

Enfim, a matéria se encontra longamente debatida no processo, sendo despiciendo maiores considerações, razão pela qual, estou convicto que a farta documentação carreada aos autos não só evidencia como comprova de forma inequívoca que os valores tidos como pagos a interpostas pessoa, são, na verdade, rendimentos de pessoa física do autuado. Resta evidenciado nos autos que a exação não resulta de mera presunção ou suspeita, tendo, ao contrário, respaldo em fatos fartamente documentados.

Quanto à multa qualificada, entendo que restou claro nos autos que o esquema concretizado para não efetuar pagamento de tributos representa evidente intuito de fraude tributária passível de qualificação da multa. Isto fica evidenciado pela utilização indevida da figura da interposta pessoa que, em rigor, representa a transferência de aparência (fachada) a outrem de poderes para, em nome da real pessoa física ou jurídica, praticar atos ou administrar interesses de fazer algo em nome de outra pessoa que não deseja revelar a sua verdadeira identidade, com fins escusos de, principalmente, não efetuar pagamento de nenhum tributo.

A multa qualificada restou aplicada tendo em vista o evidente intuito de fraudar o fisco, amparado constatações abaixo resumidas:

- a falta de capacidade econômico-financeira de Álvaro Nakashima, que tinha um patrimônio declarado de R\$ 35.000,00 em 2002, e de R\$ 66.000,00, em 2003, e o total desconhecimento na gestão do negócio, é totalmente incompatível com sua participação como sócio na PRIME, empreendimento que foi formalizado em 2003, e que de março a dezembro/2005 foi responsável por compras da ordem de R\$ 251,5 milhões e vendas de cerca de R\$ 520,9 milhões;

- que o próprio Álvaro Nakashima em seu depoimento na Polícia Federal confessa que no papel é sócio da PRIME, mas que de fato é apenas funcionário. E que a PRIME é administrada por CID GUARDIA FILHO seu verdadeiro dono. E que sabia que estava se prestando a ser "laranja" de CID GUARDIA FILHO na PRIME;

- que no mesmo depoimento confirmou que foi nomeado procurador da SOFTWARE LINKS, empresa estrangeira com sede nas BAHAMAS/USA, através de CID GUARDIA FILHO, que lhe enviou documentos para assinar, por intermédio de moto boy;

- que foi constatado que Álvaro Nakashima era funcionário e recebia salários da PRIME. Como sócio da PRIME detinha a titularidade de suas contas bancárias (Banco Rural, Banco do Brasil, Itaú-Unibanco, Banco Paulista) as quais movimentava sempre com autorização e determinação de CID GUARDIA FILHO, a quem reportava;

- que também foi constatado que participava dos processos de importação, da PRIME, como financeiro, recebia ordens para transferir recursos para fechamento do câmbio, pagamento de seguros, fretes e despesas relacionadas;

- que cedeu suas contas bancárias particulares (Banco do Brasil, CEF, Banco Bradesco e Itaú-Unibanco) que receberam créditos da ordem de R\$ 18,7 milhões, de 2004 a 2007. Suas contas bancárias serviam meramente como passagem, ou seja, o recurso da PRIME/TECNOSUL era transferido em geral por TED (crédito on line), para sua conta bancária e na mesma data era sacado com a destinação pré-determinada ou autorizada por CID GUARDIA FILHO;

- que no rastreamento dos beneficiários dos recursos debitados da conta de Álvaro Nakashima foram constatados através de diligências fiscais a aquisição de bens e pagamentos de despesas: veículo para MARNANGLO, controlada por ERNÂNI BERTINO MACIEL; pagamentos de despesas para obra/LIVON cujos sócios são ERNÂNI BERTINO MACIEL, CID GUARDIA FILHO e JOSE CARLOS MENDES PIRES; pagamento a ERNÂNI BERTINO MACIEL em nome de sua esposa SELMA; aquisição de veículo para CMGUARDIA, cujo sócio é CID GUARDIA FILHO; aquisição de veículo para Álvaro Nakashima e para seu cônjuge.

Neste caso, vejo claramente o propósito deliberado de transmutar a natureza dos recursos financeiros recebidos pelo ora recorrente e com isso produzir uma redução do imposto devido. O suplicante recebia efetivamente os valores e simulava através de alegações, que, simplesmente, era o gestor de tais recursos (interposta pessoa – “laranja”).

No caso concreto em análise, a multa qualificada baseou-se no fato de ter a autoridade lançadora verificado a omissão de rendimentos tributáveis na pessoa física. A autoridade fiscal lançadora fundamentou a aplicação da multa qualificada de 150% sob a consideração de que ficou evidenciado o intuito de fraude, na medida em que o contribuinte utilizou-se do subterfúgio (simulação) para receber os valores estipulados e não declarou na Declaração de Ajuste Anual como tributáveis estes valores, omitindo totalmente informação com a intenção de eximir-se do pagamento de tributos devidos por lei.

Assim sendo, entendo, que neste processo, está aplicada corretamente a multa qualificada de 150%, cujo diploma legal é o § 1º do artigo 44, da Lei n.º 9.430, de 1996, que prevê sua aplicação nos casos de evidente intuito de fraude, conforme farta Jurisprudência emanada deste Egrégio Primeiro Conselho de Contribuintes, bem como da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Como se vê, nos autos, o ora recorrente foi autuado sob a acusação de ação dolosa caracterizada pela simulação na forma de receber recursos financeiros. Ou seja, o presente feito se insere na chamada e conhecida “operação persona” – importação ilegal de produtos eletrônicos, para tanto foi criado um esquema fraudulento para não efetuar o pagamento dos tributos inerentes, utilizando-se de interposta pessoa física e de interposta pessoa jurídica.

Só posso concordar com esta decisão, já que, no meu entendimento, para que ocorra a incidência da hipótese prevista no inciso II do artigo 957 do RIR/99, aprovado pelo Decreto n.º 3.000, de 1999, é necessário que esteja perfeitamente caracterizado o evidente intuito de fraude.

Como se vê o artigo 957, II, do RIR/99, que representa a matriz da multa qualificada, reporta-se aos artigos 71, 72 e 73, da Lei n.º 4.502, de 1964, que prevêm o intuito de se reduzir, impedir ou retardar, total ou parcialmente, o pagamento de uma obrigação tributária, ou simplesmente ocultá-la.

Resta, pois, para o deslinde da controvérsia, saber se os atos praticados pelo sujeito passivo configuraram ou não a fraude fiscal, tal como se encontra conceituada no artigo 72 da Lei n.º 4.502, de 1964, verbis:

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.

Entendo, que para aplicação da multa qualificada deve existir o elemento fundamental de caracterização que é o evidente intuito de fraude e este está devidamente demonstrado nos autos, através do ato de declarar que os rendimentos tinham origem em distribuições de lucros e empréstimo realizados (todos inexistentes) para receber rendimentos tributáveis na pessoa física, deixando de incluir tais rendimentos na sua Declaração de Ajuste Anual, ou seja, omitiu, deliberadamente, as informações para fisco. Existe nos autos a prova material da evidente intenção de sonegar e/ou fraudar o imposto, já que o uso da simulação, para encobrir os valores recebidos mostra a existência de conhecimento prévio da ocorrência do fato gerador do imposto e o desejo de omiti-lo à tributação.

Já ficou decidido por este 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.

Decisão, por si só suficiente para uma análise preambular da matéria sob exame. Nem seria necessária a referência da decisão deste Conselho de Contribuintes, na medida em que é princípio geral de direito universalmente conhecido de que 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 cautelas para evitar abusos e arbitrariedades.

Da análise dos documentos constantes dos autos e das suposições da autoridade fiscal lançadora, se pode dizer que houve o “evidente intuito de fraude” que a lei exige para a aplicação da penalidade qualificada.

Há, pois, neste processo o elemento subjetivo do dolo, em que o agente age com vontade de fraudar - reduzir o montante do imposto devido, pela inserção de elementos que sabe serem inexatos. Como se vê nos autos, o contribuinte foi autuado sob a acusação de se utilizar de expedientes fraudulentos, tais como declarar distribuições de lucros e empréstimos inexistentes para receber recursos financeiros, que são rendimentos tributáveis. Sendo que até o momento o suplicante não apresentou qualquer documento que lhe fosse favorável no sentido de descaracterizar a infração ou atenuar a imputação que lhe é dirigida de ação dolosa. Não trouxe aos autos documentos que comprovassem a efetiva tributação como rendimentos de pessoa física. Não apresentou documentos e informações lastreadas em documentação hábil e idônea coincidente, em valores e datas. Limitou-se na sua defesa a meras alegações e documentos que, por si só, não dizem nada, já que não se prestam a justificar a não tributação na pessoa física dos rendimentos omitidos.

Assim, entendo que neste processo, está aplicada corretamente a multa qualificada prevista no § 1º do artigo 44, da Lei n.º 9.430, de 1996, que prevê sua aplicação nos casos de evidente intuito de fraude.

Quando a lei se reporta ao evidente intuito de fraude é óbvio que a palavra intuito não está em lugar de pensamento, pois ninguém conseguirá penetrar no pensamento de

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

O evidente intuito de fraude floresce nos casos típicos de adulteração de comprovantes, adulteração de notas fiscais, conta bancária fictícia, conta bancária em nome de terceiros, falsidade ideológica, notas calçadas, notas frias, notas paralelas, utilização de interposta pessoa, etc. 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.

É cristalino, que nos casos de realização das hipóteses de fato de conluio, fraude e sonegação, uma vez comprovadas estas, e por decorrência da natureza característica dessas figuras, o legislador tributário entendeu presente o intuito de fraude.

Enfim, há no caso a prova material suficiente da evidente intenção de sonegar e/ou fraudar o imposto. Há, pois, neste processo o elemento subjetivo do dolo, em que o agente age com vontade de fraudar - reduzir o montante do imposto devido, pela inserção de elementos que sabe serem inexatos.

Resta claro nos autos, que foi a suplicante que através da utilização de artificios ficou com os recursos financeiros questionados; que os recibos assinados de lucros distribuídos e empréstimos realizados, serviram, tão somente, de lastro para que o suplicante pudesse operacionalizar o artifício de receber os recursos financeiros questionados e ajudar os demais reais beneficiários, agindo como interposta pessoa.

Para concluir o presente voto, entendo que no Direito Privado, se a simulação prejudica um terceiro, o ato torna-se anulável. O Estado é sempre um terceiro interessado nas relações entre particulares que envolvem recolhimento de tributos; por conseguinte, poderia provocar a anulação destes atos. Entretanto, a legislação tributária preferiu recompor a situação e cobrar o imposto devido.

Assim, as simulações que envolvem tributos não são tratadas no Direito Tributário como seriam no Direito Privado. Neste último, a consequência é a anulabilidade do ato praticado; e no Direito tributário é o lançamento ex-offício do imposto, que o verdadeiro ato geraria, acrescido das penalidades cabíveis.

A Fazenda Nacional, representante legítimo da União, tem o poder de impor normas que visem a impedir a manipulação de bens ou valores que repercutam negativamente nos resultados da cobrança de tributos.

E, como no direito processual brasileiro, para provar-se um fato, são admissíveis todos os meios legais, inclusive os moralmente legítimos ainda que não especificados na lei adjetiva, sendo livre a convicção do julgador, e nesta linha de pensamento firmo a minha convicção que estão corretos, tanto o procedimento fiscal como a decisão recorrida, no que se refere à tributação dos recursos financeiros envolvidos nestas operações.

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

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

Os atos que formalizam o início do procedimento fiscal encontram-se elencados no artigo 7º do Decreto n.º 70.235/72. Em sintonia com o disposto no artigo 138, parágrafo único do Código Tributário Nacional - CTN, esses atos têm o condão de excluir a espontaneidade do sujeito passivo e de todos os demais envolvidos nas infrações que vierem a ser verificadas.

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

Ressalte-se, com efeito, que o emprego da alternativa “ou” na redação dada pelo legislador ao artigo 138, do Código Tributário Nacional - CTN, denota que não apenas a medida de fiscalização tem o condão de constituir-se em marco inicial da ação fiscal, mas, também, consoante reza o mencionado dispositivo legal, “qualquer procedimento administrativo” relacionado com a infração é fato deflagrador do processo administrativo tributário e da conseqüente exclusão de espontaneidade do sujeito passivo pelo prazo de 60 dias, prorrogável sucessivamente com qualquer outro ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos, na forma do parágrafo 2º, do art. 7º, do Dec. nº 70.235, 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 Constituição Federal, não conflitando com o estatuído no art. 5º, XXII da mesma constituição, que se refere à

garantia do direito de propriedade. Desta forma, o percentual de multa aplicado está de acordo com a legislação de regência.

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

Da mesma forma, não vejo como se poderia acolher o argumento de inconstitucionalidade ou ilegalidade formal da multa de ofício.

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. Assim, 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 esta súmula foi convertida para o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, pela Portaria CARF nº 106, de 2009 (publicada no DOU de 22/12/2009), assim redigida: “O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária (Súmula CARF nº 2)”.

Diante do conteúdo dos autos e pela associação de entendimento sobre todas as considerações expostas no exame da matéria e por ser de justiça, voto no sentido de rejeitar a arguição de decadência suscitada pelo Recorrente e, no mérito, negar provimento ao recurso.

(Assinado digitalmente)

Nelson Mallmann