



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

Processo nº 10803.000118/2008-10
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2202-01.459 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de outubro de 2011
Matéria IRPF
Recorrente MARCIONIL XAVIER
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2004

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. CAPITULAÇÃO LEGAL. DESCRIÇÃO DOS FATOS. LOCAL DA LAVRATURA.

O auto de infração deverá conter, obrigatoriamente, entre outros requisitos formais, a capitulação legal e a descrição dos fatos. Somente a ausência total dessas formalidades é que implicará na invalidade do lançamento, por cerceamento do direito de defesa. Ademais, se o contribuinte revela conhecer plenamente as acusações que lhe foram imputadas, rebatendo-as, uma a uma, de forma metódica, mediante extensa e substancial impugnação, abrangendo não só outras questões preliminares como também razões de mérito, descabe a proposição de cerceamento do direito de defesa.

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

Somente a partir da lavratura do auto de infração é que se instaura o litígio entre o fisco e o contribuinte, podendo-se, então, falar em ampla defesa ou cerceamento dela, sendo improcedente a preliminar de cerceamento do direito de defesa quando concedida, na fase de impugnação, ampla oportunidade de apresentar documentos e esclarecimentos.

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. A COMPETÊNCIA PARA O AUDITOR-FISCAL DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL LANÇAR TRIBUTOS FEDERAIS INDEPENDENTE DO MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - MPF. IMPOSSIBILIDADE DE CARACTERIZAÇÃO DE NULIDADE DO LANÇAMENTO.

A autoridade fiscal tem competência fixada em lei para lavrar o Auto de Infração. Na falta de cumprimento de norma administrativa a referida autoridade fica sujeita, se for o caso, a punição administrativa, mas o ato produzido continua válido e eficaz.

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

Quando a autoridade lançadora promove o fluxo financeiro de origens e aplicações de recursos (apuração de acréscimo patrimonial a descoberto) este deve ser apurado mensalmente, considerando-se todos os ingressos de recursos (entradas) e todos os dispêndios (saídas) no mês. A lei somente autoriza a presunção de omissão de rendimentos nos casos em que a autoridade lançadora comprove gastos e/ou aplicações incompatível com os recursos disponíveis (tributados, isentos e não-tributáveis ou tributados exclusivamente na fonte). Assim, quando for o caso, devem ser considerados, na apuração do acréscimo patrimonial a descoberto, todos os recursos auferidos pelo contribuinte (tributados, isentos e não-tributáveis e os tributados exclusivamente na fonte), abrangendo os declarados e os lançados de ofício pela autoridade lançadora.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. ÔNUS DA PROVA.

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

INFRAÇÃO FISCAL. MEIOS DE PROVA.

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

INFORMAÇÃO E COMPROVAÇÃO DOS DADOS CONSTANTES DA DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL. DEVER DO CONTRIBUINTE. CONFERÊNCIA DOS DADOS INFORMADOS. DEVER DA AUTORIDADE FISCAL.

É dever do contribuinte informar e, se for o caso, comprovar os dados nos campos próprios das correspondentes declarações de rendimentos e, conseqüentemente, calcular e pagar o montante do imposto apurado, por outro lado, cabe a autoridade fiscal o dever da conferência destes dados. Assim, na ausência de comprovação, por meio de documentação hábil e idônea, dos valores lançados, a título empréstimos, moeda em espécie, rendimentos isentos e não tributáveis, na Declaração de Ajuste Anual, é dever de a autoridade fiscal efetuar a sua glosa como origem de recurso para justificar acréscimo patrimonial a descoberto e depósitos bancários.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. ARTIGO 42, DA LEI Nº 9.430, DE 1996. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RENDIMENTOS. CARACTERIZAÇÃO.

Caracteriza omissão de rendimentos a existência de valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto à instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprova, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. PERÍODO-BASE DE INCIDÊNCIA. APURAÇÃO MENSAL. TRIBUTAÇÃO NO AJUSTE ANUAL.

Os valores dos depósitos bancários não justificados, a partir de 1º de janeiro de 1997, serão apurados, mensalmente, à medida que forem creditados em conta bancária e tributados como rendimentos sujeitos à tabela progressiva anual (ajuste anual).

PRESUNÇÕES LEGAIS RELATIVAS. ÔNUS DA PROVA. COMPROVAÇÃO.

As presunções legais relativas obrigam a autoridade fiscal a comprovar, tão-somente, a ocorrência das hipóteses sobre as quais se sustentam as referidas presunções, atribuindo ao contribuinte o ônus de provar que os fatos concretos não ocorreram na forma como presumidos pela lei.

JUROS COMPENSATÓRIOS. CARACTERIZAM VALORES TRIBUTÁVEIS.

Independentemente da designação dada (juros compensatórios, juros, correção monetária, reajuste de parcelas, etc.), qualquer acréscimo no valor da venda deve ser tributado em separado do ganho de capital, na fonte ou mediante recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão), conforme o caso, e na Declaração de Ajuste Anual correspondente ao ano-calendário de seu recebimento.

IMPOSTO DE RENDA NA FONTE A TÍTULO DE ANTECIPAÇÃO. FALTA DE RETENÇÃO.

Constatada a omissão de rendimentos sujeitos à incidência do imposto de renda na declaração de ajuste anual, é legítima a constituição do crédito tributário na pessoa física do beneficiário, ainda que a fonte pagadora não tenha procedido à respectiva retenção (Súmula 1º CC nº 12).

INFORMAÇÃO DOS RENDIMENTOS NA DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL. DEVER DO CONTRIBUINTE.

É dever do contribuinte informar os rendimentos tributáveis sujeitos ao ajuste anual nos campos próprios das correspondentes declarações de rendimentos e, conseqüentemente, calcular e pagar o montante do imposto apurado. Desta forma, os rendimentos comprovadamente omitidos na Declaração de Ajuste Anual, detectados em procedimentos de ofício, serão adicionados, para efeito de cálculo do imposto devido, à base de cálculo declarada.

SANÇÃO TRIBUTÁRIA. MULTA QUALIFICADA. JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO. NECESSIDADE DA CARACTERIZAÇÃO DO EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE.

A evidência da intenção dolosa exigida na lei para a qualificação da penalidade aplicada há que aflorar na instrução processual, devendo ser

inconteste e demonstrada de forma cabal. A prestação de informações ao fisco divergente de dados levantados pela fiscalização, bem como a falta de inclusão, na Declaração de Ajuste Anual, de contas bancárias movimentadas no Brasil e/ou no exterior, rendimentos, bens ou direitos, mesmo que de forma reiterada e em grande monta, por si só, não caracteriza evidente intuito de fraude, que justifique a imposição da multa qualificada de 150%, prevista no § 1º do artigo 44, da Lei nº. 9.430, de 1996, já que ausente conduta material bastante para sua caracterização.

RESPONSABILIDADE OBJETIVA. MULTA DE OFICIO.

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.

Preliminares rejeitadas.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares suscitadas pelo Recorrente e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso para desqualificar a multa de ofício, reduzindo-a ao percentual de 75%, nos termos do voto do Relator. A Conselheira Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga votou pelas conclusões quanto à preliminar de nulidade do lançamento em função de possíveis irregularidades no Mandado de Procedimento Fiscal – MPF.

(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, Rafael Pandolfo e Nelson Mallmann. Ausentes justificadamente, os Conselheiros Pedro Anan Júnior e Helenilson Cunha Pontes.

Relatório

MARCIONIL XAVIER, contribuinte inscrito no CPF/MF 271.117.688-68, com domicílio fiscal na cidade de São Paulo, Estado de São Paulo, à Rua Maranhão, nº. 320 – Bairro Higienópolis, jurisdicionado a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Administração Tributária em São Paulo - SP, inconformado com a decisão de Primeira Instância de fls. 754/773, prolatada pela 4ª 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. 783/850.

Contra o contribuinte acima mencionado foi lavrado, em 25/11/2008, Auto de Infração de Imposto de Renda Pessoa Física (fls. 02/11), com ciência através de AR, em 28/11/2008 (fls. 681), exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de R\$ 361.249,71 (padrão monetário da época do lançamento do crédito tributário), a título de Imposto de Renda Pessoa Física, acrescidos da multa de lançamento de ofício normal de 75% para a irregularidade de dedução indevida de despesas médicas e da multa de lançamento ofício qualificada de 150% para as demais irregularidades, bem como dos juros de mora de, no mínimo, de 1% ao mês, calculados sobre o valor do imposto e renda, relativo aos exercícios de 2004, correspondente ao ano-calendário de 2003.

A exigência fiscal em exame teve origem em procedimentos de fiscalização de revisão da Declaração de Ajuste Anual referente ao exercício de 2004, onde a autoridade lançadora entendeu haver as seguintes irregularidades:

1 - ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO: Omissão de rendimentos tendo em vista 50,0% dos valores apurados a título de variação patrimonial a descoberto, onde se verificou excesso de aplicações sobre origens, não respaldado por rendimentos declarados / comprovados, conforme demonstrado no Termo de Verificação e de Conclusão Fiscal, anexo ao presente auto de infração. A Variação Patrimonial a Descoberto, do AC 2003, foi apurada com base nas informações fornecidas pelo fiscalizado e com base nos rendimentos líquidos de seu cônjuge, Sra. Edna de Carvalho Xavier, CPF no 067.131.298-70, cujo procedimento determinado pelo MPF no 08.1.90.00-2008-01084-5. Infração capitulada nos artigos 1º, 2º, 3º, e §§, da Lei nº 7.713, de 1988; artigos 1º e 2º, da Lei nº 8.134, de 1990; artigo 21 da Lei nº 9.532, de 1990 e artigo 1º da Lei nº 10.451, de 2002.

2 - DEDUÇÃO DA BASE DE CALCULO PLEITEADA INDEVIDAMENTE (AJUSTE ANUAL) DEDUÇÃO INDEVIDA DE DESPESAS MÉDICAS: Redução indevida da Base de Cálculo com despesas médicas, pleiteadas indevidamente, referente ao plano de saúde da Sra. Edna de Carvalho Xavier, da Sra. Carla Xavier e da Sra. Claudia Xavier, não dedutíveis na DIRPF/2004, por não estarem declarados como dependentes, conforme Termo de Verificação e de Conclusão Fiscal, anexo ao presente auto de infração. Infração capitulada no artigo 11, § 3º, do Decreto-lei nº 5.844, de 1943 e artigos 73 e 80 do RIR/1999.

3 - DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA OMISSÃO DE RENDIMENTOS CARACTERIZADA POR DEPÓSITOS BANCÁRIOS COM ORIGEM NÃO COMPROVADA: Omissão de rendimentos caracterizada por valores

creditados em contas de depósito ou de investimento, mantidas em instituições financeiras, em relação aos quais o contribuinte, regularmente intimado, não comprovou, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações, conforme Termo de Verificação e Conclusão Fiscal, anexo ao presente auto de infração. Infração capitulada no artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996; art. 4º da Lei nº 9.481, de 1997; artigo 1º da Lei nº 9.887, de 1999 e artigo 1º da Lei nº 10.451, de 2002.

4 – OMISSÃO DE RENDIMENTOS - JUROS COMPENSATÓRIOS OU MORATÓRIOS: Omissão de rendimentos apurada com base nos valores recebidos a título de juros compensatórios, decorrentes da venda do apartamento 121, Côte Sauvage, localizado à Rua Edson, 177, São Paulo/SP, ocorrida em 13/03/2001, & Vale Lindo Participações Ltda., CNPJ 02.995.824/0001-74, conforme o Termo de Verificação e de Conclusão Fiscal, anexo ao presente auto de infração. Infração capitulada no artigo 26 da lei nº 4.506, de 1964, artigo 3º, § 4º, da Lei nº 7.713, de 1988 e artigos 24 e 70, da Lei nº 9.430, de 1996.

Os Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil responsáveis pela constituição do crédito tributário lançado esclarecem, ainda, através do Termo de Verificação e de Conclusão Fiscal (fls. 12/56), entre outros, os seguintes aspectos:

- que a análise das declarações dos rendimentos e demais informações fiscais disponíveis nos sistemas da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), do fiscalizado, demonstrou ser insuficiente para explicar determinadas incompatibilidades nas Declarações do Imposto de Renda Pessoa física - DIRPFs, dos AC 2003, 2004 e 2005, necessitando de procedimento fiscal pormenorizado para esclarecimentos dos fatos;

- que para atendimento ao artigo 9º da Portaria RFB nº 11.371, de 12 de dezembro de 2007, foi determinado pelo Superintendente Regional da Receita Federal do Brasil, da 8ª Região Fiscal a abertura do MPF-F nº 08.1.90.00-2008-06688-3, em substituição ao MPF-F nº 08.1.11.00-2007-00221-7, para execução de procedimento fiscal do IRPF, dos anos-calendário 2003, 2004 e 2005;

- que o fiscalizado teve procedimento fiscal iniciado em 14/08/2006 e encerrado em 28/11/2006. Foi lavrado auto de infração, pela DRF/Guarulhos, processo nº 16095.000344/2006-41, tributo IRPF, AC 2001;

- que com base nas informações prestadas a RFB, as instituições financeiras, de acordo com o artigo 11, parágrafo 2º, da Lei nº 9.311/96, declararam as movimentações financeiras, do fiscalizado, demonstradas abaixo, que foram cotejadas com os rendimentos declarados;

- que a movimentação financeira declarada pelos bancos foi 2,5 vezes superior ao valor dos rendimentos declarados pelo fiscalizado, no AC 2003;

- que o fiscalizado foi regularmente intimado, em 30/07/2007, a apresentar cópias dos extratos bancários de todas as contas-corrente, poupança e investimentos, em seu nome, mantidas nas instituições financeiras, no AC 2003. Em expediente de 11/09/2007, o fiscalizado encaminhou os extratos bancários, de contas mantidas nas seguintes instituições financeiras;

- que de posse dos extratos bancários esta fiscalização elaborou planilha reproduzindo os valores dos extratos dos bancos acima mencionados, do fiscalizado, consolidando os valores lançados a débito e a crédito, para cada ano-calendário e em seguida

efetuiu ajuste das operações bancárias, excluindo os depósitos decorrentes de transferências de outras contas da própria pessoa física, estornos, cheques devolvidos, empréstimos bancários etc.;

- que os depósitos/créditos apurados, no AC 2003, totalizaram R\$ 548.841,69, ou seja, 1,1% acima dos valores de movimentação financeira declarada pelos bancos;

- que o fiscalizado omitiu rendimentos tributáveis recebidos de pessoa jurídica, com fatos geradores em janeiro a dezembro de 2003, os quais foram depositados em sua conta bancária, no montante de R\$ 80.921,72; valores estes recebidos a título de juros compensatórios, decorrentes da venda do apartamento 121, Côte Sauvage, localizado A Rua Edson, 177, São Paulo/SP, ocorrida em 13/03/2001, à Vale Lindo Participações Ltda., CNPJ 02.995.824/0001-74, com enquadramento legal no art. 55 do RIR/1999 (Decreto 3.000/1999 - Regulamento do Imposto de Renda);

- que o fiscalizado foi intimado, em 30/07/2007, através do Termo de Início de Ação Fiscal, a "Apresentar documentação hábil e idônea, comprobatória do mútuo no valor de R\$ 320.000,00, com o Sr. Haigazum Kassardjian, CPF 371.713.488-49 "Comprovação da transferência do numerário, coincidente em data e valor com extrato bancário; cópia de contrato particular e notas promissórias devidamente autenticadas, conforme consta no quadro de dividas e Ônus reais da DIRPF/2004.";

- que em petição, datada de 11/09/2007, juntou cópia do "Contrato Particular de Mútuo Firmado entre Pessoas Físicas", celebrado em 15/01/2003; cópia da "Prorrogação de Vencimento de Contrato de Mútuo Firmado entre Pessoas Físicas", datada de 05/01/2005 e cópia de Nota Promissória. No Anexo 1, da petição, discriminou os recursos recebidos: R\$ 79.800,00 (depositado no Banco Itaú); R\$ 80.000,00 (depositado no Banco Santander) e R\$ 32.215,00 (recebido em espécie);

- que através do Termo de Intimação nº 02, de 04/10/2007, o fiscalizado foi novamente intimado a "apresentar prova da efetiva transferência de numerário do citado credor para sua conta bancária, nas operações abaixo demonstradas, bem como do efetivo recebimento de dinheiro em espécie, no valor de R\$ 32.215,00, conforme informado em petição do dia 11/09/2007, em resposta ao Termo de Início de Ação Fiscal";

- que para coletar informações adicionais, a fiscalização intimou, em 19/12/2007, o contribuinte credor Haigazum Kassardjian, CPF nº 371.713.488-49 (MPF Extensivo, 17/12/2007), a apresentar comprovação do suposto empréstimo, quanto aos valores liberados e respectivamente quitados;

- que em resposta, de 20/01/2008, o contribuinte Haigazum Kassardjian apresentou planilha dos recursos liberados, para o fiscalizado e seu cônjuge, cujo demonstrativo sintético reproduzimos a seguir;

- que corroborado com os esclarecimentos do fiscalizado e do credor, constatamos que os recursos no montante de R\$ 159.800,00 foram depositados no Banco Santander (R\$ 80.000,00) e no Banco Itaú (R\$ 79.800,00), em dinheiro (TEC Depósito Dinheiro, Dep. Dinh — AO, CEI Dinheiro) , em 4 (quatro dias), do dia 28/01/2003 a 31/01/2003 (item 25.2.4);

- que o fiscalizado alegou que os montantes de R\$ 32.215,00 e de R\$ 30.000,00 foram recebidos em moeda nacional, respectivamente, em 15/05/2003 e em 09/01/2004, e como prova, apresentou cópia de recibo, por conta do contrato de mútuo firmado, conforme demonstração na Planilha de Origens e Aplicações de Recursos.";

- que o montante de R\$ 127.985,00 foi recebido em dinheiro, pelo cônjuge do fiscalizado, Edna Xavier, CPF nº 067.131.298-70, em sua conta bancária (Banco IWO), sendo a quantia de R\$ 103.075,00, depositada em 5 (cinco) dias, do dia 27/01/03 a 31/01/03, segregada em parcelas inferiores a R\$ 10.000,00;

- que em resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 4, de 18/12/2007, através do qual o fiscalizado foi intimado a apresentar comprovação da quitação da dívida do alegado "Contrato Particular de Mútuo", o fiscalizado esclareceu, em petição recebida em **25/0212008**, **que "Quadro 9 - tem 11 — Os pagamentos foram efetuados em espécie por exigência do credor, na mesma forma que por época dos recebimentos, cujo dinheiro sacado do Banco nas respectivas datas, para efetuar os referidos pagamentos."**;

- que a quitação do empréstimo conforme alegação do fiscalizado, foi efetuada com valores oriundos de três saques, em moeda nacional, de R\$ 100.000,00, em três dias consecutivos;

- que em 5 dias consecutivos, de 27/01/2003 a 31/01/2003, foram depositados, em dinheiro, em 3 contas bancárias distintas, o montante de R\$ 262.875,00, sendo R\$ 159.800,00, na conta do fiscalizado e R\$ 103.075,00, na conta do cônjuge do fiscalizado;

- que a forma na qual os recursos foram creditados nas contas-corrente, ou seja, como todos os depósitos foram efetuados em dinheiro e inferiores a quantia de R\$ 10.000,00 (ver item 25.2.4), não há como comprovar categoricamente que os recursos foram provenientes do credor assinalado no "Contrato de Mútuo";

- que os depósitos bancários com origem não comprovada, de valores individuais inferiores a R\$ 12.000,00, totalizaram o somatório de R\$ 159.800,00, no AC 2003 (item 25.2.4);

- que, desta forma, foi apurada omissão de rendimentos, caracterizada por depósitos, nas contas bancárias, com origem não comprovada, para fato gerador em 31/01/2003, no montante de R\$ 159.800,00, em relação ao qual o fiscalizado, regularmente intimado, não comprovou categoricamente, mediante apresentação de documentação hábil e idônea, a origem dos recursos creditados em sua conta de depósito, com enquadramento legal no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996; art. 4º da Lei nº 9.481, de 13 de agosto de 1997; art. 10 da Lei nº 9.887, de 1999; art. 849 do Regulamento do Imposto de Renda - RIR de 1999 (Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999);

- que os depósitos/créditos no Banco do Brasil, no montante de R\$ 113.586,09, foram provenientes do recebimento de proventos do Ministério da Fazenda, CNPJ 00.394.460/0117-71, cujos rendimentos tributáveis líquidos foram obtidos dos extratos bancários do Banco do Brasil, agência 1891-0, conta nº 553.471-2. Os valores incluem os proventos mensais, bem como o 13º salário e férias, líquidos de IRPF, contribuições Previdência Oficial, contribuições sindicais, etc., conforme abaixo;

- que o montante de R\$ 15.600,00 alegado pelo fiscalizado como disponibilidade em caixa, não foi comprovado mediante apresentação de documentação hábil e portanto, ficou configurada omissão de rendimentos, caracterizada por depósitos, nas contas

bancárias, com origem não comprovada, para fatos geradores em 31/01/2003, 30/06/2003, 31/08/2003, com enquadramento legal no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996; art. 4º da Lei nº 9.481, de 13 de agosto de 1997; art. 1º da Lei nº 9.887, de 1999; art. 849 do Regulamento do Imposto de Renda - RIR de 1999 (Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999);

- que, pelo exposto, o fiscalizado omitiu rendimento tributável, recebido de pessoa física, com fato gerador em 31/05/2003, o qual foi depositado em sua conta bancária, pela Sra. Sonia Maria Rodrigues Leite, no montante de R\$ 15.000,00, valor este recebido a título de juros compensatórios, pelo atraso no pagamento do saldo devedor de R\$ 50.000,00, pago em dezembro de 2002, referente à venda do apartamento 61, localizado na Rua Voluntários da Pátria, 2831 — SP, em 1996, a empresa "Matriz" Bijuterias Finas Ltda. ME, CNPJ nº 59.262.055/0001-12, representada pelas sócias, Inds Aparecida Rodrigues de Siqueira, CPF nº 007.242.458-39 e Sonia Maria Rodrigues Leite, CPF nº 767.286.098-49; com enquadramento legal no § 3º do art. 43 e no art. 55 do RIR/1999 (Decreto 3.000/1999 - Regulamento do Imposto de Renda);

- que, desta forma, a DIRPF do AC 2003, foi retificada de ofício, efetuando-se as glosas de dedução indevida de despesas médicas, por falta de comprovação e tendo sido recolhido o valor de R\$ 776,40, em decorrência, foram apurados Saldos de Imposto a Pagar, cujo resultado foi objeto de lançamento, conforme demonstrativo a seguir;

- que por intermédio do Termo de Constatação e de Intimação Fiscal, de 01/10/2008, o fiscalizado foi intimado a se manifestar sobre os valores apurados a título de Variação Patrimonial a Descoberto, no AC 2003;

- que ato contínuo, através do Termo de Constatação e de Intimação Fiscal, de 16/10/2008, foi encaminhada novamente a documentação supramencionada, porém, para que o fiscalizado manifestasse sobre 50.0% dos valores apurados a título de Variação Patrimonial a Descoberto, no AC 2003;

- que o fiscalizado apresentou expediente de 03/11/2008 em resposta ao termo em epígrafe. Dos argumentos expostos pelo fiscalizado foi constatado que os valores referentes aos juros da caderneta de poupança não constavam no fluxo original, sendo, portanto, adicionados. Por sua vez, os rendimentos decorrentes da aplicação financeira, já haviam sido contemplados no fluxo financeiro, no momento em que ocorreram os resgates e saques das aplicações financeiras no decorrer do ano. Os demais contrapontos foram relatados no presente termo fiscal;

- que com base na declaração do imposto de renda, nas informações dos sistemas da RFB e tendo sido o fiscalizado devidamente intimado e tendo apresentado, documentos, esclarecimentos e planilhas de origens e aplicações de recursos, foi elaborado o Fluxo Financeiro Mensal (ANEXO 1), incluindo recursos/origens e dispêndios/aplicações; tendo sido também incorporados no fluxo, os rendimentos líquidos do seu cônjuge, Edna de Carvalho Xavier, CPF 067.131.298-70, que entregou declaração de imposto de renda em separado e cujo procedimento fiscal foi determinado pelo MPF-F 08.1.90.00-2008-01084-5, que substituiu o MPF-F 08.1.90.00-2007-02031-6, cuja documentação foi juntada ao presente processo. As seguintes informações foram apuradas de cada componente do fluxo financeiro;

- que o fiscalizado apresentou dispêndios não respaldados pelos rendimentos tributáveis, isentos e não tributáveis ou de tributação exclusiva, incorrendo na Variação

Patrimonial a descoberto, constante do Anexo 1, calculado na proporção de 50% da Variação Patrimonial a Descoberto (Parte 2, Item 22);

- que quanto à qualificação da multa de ofício e de se dizer que a movimentação financeira, do fiscalizado, declarada pelas instituições bancárias foi 2,5 vezes superior ao valor total do rendimento declarado, no AC 2003. O total de bens e direitos declarados no AC 2002 totalizou R\$ 1.399.714,27, passando para R\$ 1.875.245,72 no AC 2003, com acréscimo de 34,0% (R\$ 475.531,45).

Em sua peça impugnatória de fls. 688/726, instruída pelos documentos de fls. 727/751, apresentada, tempestivamente, em 22/12/2008 o contribuinte, se indis põe contra a exigência fiscal, solicitando que seja acolhida à impugnação para declarar a insubsistência do Auto de Infração, com base, em síntese, nos seguintes argumentos:

- que o regime do procedimento e do processo administrativo contém um *núcleo lógico —jurídico comum*, consubstanciado em princípios de observância obrigatória em ambas as fases do caminho percorrido pela Administração Tributária desde a formalização da pretensão e até o julgamento da lide tributária. Este núcleo principiológico comum é composto por um conjunto de seis princípios que conferem coesão à atividade tributária estatal: 1. Princípio da legalidade objetiva; 2. Princípio da vinculação; 3. Princípio da verdade material; 4. Princípio da oficialidade; 5. Princípio do dever de investigação, e 6. Princípio do dever de colaboração;

- que no Termo de Verificação e Constatação Fiscal, os ilustres AFRFB's exigiram o imposto, multa e juros do impugnante e sua esposa no percentual de 50% do pretenso valor apurado na variação patrimonial;

- que, entretanto, em uma análise atenciosa verificamos que a fiscalização utilizou dois Fluxos de Caixa para apuração imaginária da pretensa variação patrimonial, ofendendo as normas vigentes;

- que o impugnante é casado sob o regime de Comunhão Universal de Bens com a senhora **EDNA DE CARVALHO XARVIER**. Sua esposa apresentou, no ano calendário de 2003, exercício de 2004, DAA (Declaração de Ajuste Anual), **em** separado do impugnante;

- que pelo disposto na legislação que rege o assunto, tendo em vista que a regra para a tributação dos rendimentos produzidos por bens comuns ao casal é a tributação em separado, entende-se que a tributação do acréscimo patrimonial a descoberto, aplicado na aquisição de bens comuns ao casal, deve ser feita em separado, na proporção de 50% do valor da variação patrimonial para cada cônjuge, caso não tenham apresentado a DAA em conjunto. Desse modo, a autuação deve ser efetuada no nome de cada um dos cônjuges;

- que, que quanto à multa qualificada, é de se dizer que é pacífico o entendimento que o agravamento de penalidade com base em qualquer dos artigos usados na capitulação da exigência sob debate deve decorrer de precisa descrição dos fatos e adequação do tipo previamente definido como sendo o procedimento objetivo do infrator (o contribuinte);

- que tem sido mantido o agravamento de multa em situações de caracterizada omissão de receitas em decorrência de calçamento ou contrafação de notas fiscais, de uso de documentação viciada por falsidade material ou ideológica, e situações outras com comprovada operacionalização pelo emprego de fraude comprovada ou conluio, o que não é o presente caso;

- que a primeira análise, voltada apenas para a falta de descrição objetiva, em item em separado da circunstância que propiciaram a aplicação da multa majorada e a definição precisa do tipo apenado (Sonegação — art. 71; fraude — art. 72, ou conluio — art. 73) poderia ser suficiente para o desagravamento da multa, uma vez que o agravamento exige comprovação do dolo e tipificação da conduta delituosa, desde o primeiro momento;

- que, quanto aos depósitos bancários, é de se dizer que a fiscalização, em suas conclusões, afirma a existência de omissão de receita originária de depósitos bancários de origem não comprovada no valor de R\$ 186.033,76. O valor é composto dos montantes apontados nos itens 25.2, 25.5, 25.6 e 25.8 do Termo de Verificação e Conclusão Fiscal;

- que as autoridades fiscais alegam que o impugnante foi intimado 12 a apresentar documentação hábil e idônea comprobatória do mútuo no valor de **R\$ 320.000,00**, com o Sr. Haigazum Kassardjian, CPF 371.713.488-49, com a seguinte exigência: "Comprovação da transferência do numerário, coincidente em data e valor com o extrato bancário; cópia de contrato particular e notas promissórias devidamente autenticadas, conforme consta no quadro de dividas e ônus reais da DIRPF/2004";

- que afirma as autoridades fiscais que o fiscalizado juntou: "***cópia do Contrato*** Particular de Mútuo Firmado entre Pessoa Física", celebrado em 15/01/2003; cópia da "Prorrogação de Vencimento de Contrato de Mútuo Firmado entre Pessoas Físicas", datada de 05/01/2005 e cópia de Nota Promissória.";

- que após a apresentação de todos os documentos solicitados no Termo de Intimação, com ciência em 30/07/2007, a fiscalização investiu contra o impugnante, intimando-o, novamente, em 04/10/2007, a apresentar13 "***prova da efetiva*** transferência de numerário do citado credor para sua conta bancária, nas operações abaixo demonstradas, bem como do efetivo recebimento de dinheiro, no valor de R\$ 32.215,00, conforme informado em petição do dia 11/09/2007, em resposta ao Termo de Início de Ação Fiscal. O valor total mencionado pela fiscalização foi de **R\$ 159.800,00**;

- que a fiscalização 14, em 19/12/2007, intimou o contribuinte credor Sr. Haigazum Kassardjian, CPF n.º 371.713.488-49 (MPF Extensivo, 17/12/2007), a apresentar comprovação do suposto empréstimo, quanto aos valores liberados e respectivamente quitados;

- que após todos os esclarecimentos e provas trazidas ao procedimento fiscal pelo fiscalizado, as autoridades fiscais encerram este tópico da auditoria com as seguintes afirmações: (a) - O contrato de mútuo e sua prorrogação apresentada não foram devidamente registrados, no competente Cartório de Títulos e Documentos, para ter efeito perante terceiros, no caso a Fazenda Pública da União, conforme prescrito nos artigos 135 e 1067 do Código Civil (CC)). Portanto, o alegado contrato de mútuo, por si só, foi insuficiente para fazer prova da origem dos recursos; (b) A cópia da note promissória apresentada, no valor de R\$ 320.000,00, também, não serviu para comprovar a realização do mútuo, pois no documento particular não constava registro e nem sequer o reconhecimento de firma;

- que em seguida os AFRFB's, entrando em seara fora de sua competência, em contexto estranho ao direito tributário, começam relatar a legislação do Banco Central sobre Lavagem de Dinheiro com afirmações que tende a demonstrar ocorrência de infração penal de gravidade elevada cometida pelo fiscalizado e as respectivas instituições financeiras;

- que apesar de todas as insinuações levantadas pelos senhores Fiscais, no item 25.2.10, letra "e", afirmam o seguinte: "Cabe informar, porém que, tanto o credor como o devedor, declararam o "empréstimo" nas respectivas declarações de imposto de renda de pessoa física.";

- que os elementos trazidos ao processo pelo fiscalizado é de prova irrefutável da veracidade da operação. Os senhores Fiscais, de forma tendenciosa e com postura que pode tipificar excesso de exação, refuta os documentos acostados ao procedimento fiscal sem o menor embasamento jurídico, como veremos a seguir;

- que em resposta datada de 25/08/2008, esclareceu que o depósito efetuado em 22.01/2003 no valor de R\$ 11.000,00 tratava-se de valor disponível em caixa, conforme DIRPF 2003/2002. Quanto aos demais depósitos, o fiscalizado justificou como sendo "disponibilidade em meu poder";

- que o fiscalizado, em sua DAA do ano — calendário de 2002 informou em sua Declaração de Bens o valor de R\$ 105.000,00, existente no final do período. A DAA foi entregue dentro do prazo legal;

- que a fiscalização em nenhum momento comprovou que o valor em dinheiro constante na DAA do AC 2002 é incompatível com os rendimentos do fiscalizado e que o mesmo já havia sido consumido em 2002;

- que o fiscalizado comprova o valor constante em 31.12.2002, conforme depósito dos mesmos realizados em bancos no mês de janeiro de 2003, confirmado pela afirmação fiscal;

- que os valores existentes em 31/12/2002 somente poderiam ser glosados se houvesse prova de seu consumo ou os rendimentos do fiscalizado fosse incompatível, o que a fiscalização não demonstrou;

- que outro fato da ilegalidade desta glosa é a falta de autorização no **MPF-F**, para o exame do ano - calendário de 2002. Tal fato pode tipificar um excesso de exação. Matéria que já foi guerreada em páginas anteriores;

- que relata a fiscalização, o item 25.8, que através do Termo de Intimação de 23/01/2003, o fiscalizado foi intimado a comprovar a origem do depósito, efetuado "On line", de R\$ 5.000,00, no Banco do Brasil, em 06/06/2003. Em obediência ao dever de informar do sujeito passivo, este esclarece o seguinte: "O depósito no valor de R\$ 5.000,00 no Banco do Brasil agência 1891-0, conta corrente n 141.147-0 (e não os números constantes do TIP, Pois desconhecidos), foi efetuado pelo Sr. Antonio Pereira, colega de trabalho aposentado, a título de pagamento de empréstimo a ele realizado para pagamento de despesa hospitalar, quando acometido de enfermidade no mês de maio de 2003. Face ao vínculo de amizade e confiança, por tratar-se de um colega de trabalho, não houve assinatura de contrato de mútuo;

- que quanto à glosa dos valores de R\$ 45.000,00, R\$ 10.000,00 e R\$ 50.000,00, é de se dizer que iniciamos este tópico alertando ao Julgador que no início do Termo de Verificação e Conclusão Fiscal - AC 2003, a fiscalização relata o seguinte: procedemos à ação fiscal, do sujeito passivo acima identificado, doravante denominado fiscalizado, relativamente ao Imposto de Renda Pessoa Física-IRPF, dos anos — calendários (AC) de 2003, 2004 e 2005;

- que apesar do MPF-F determinar os anos a ser examinados, ilegalmente a fiscalização adentrou para os anos — calendários de 2001 e 2002 sem autorização expressa em MPF-F;

- que assim, vamos mostrar as ilegalidades praticadas a seguir. A fiscalização, numa sequência de equívocos, vem as fls. 32/45 do "Termo de Verificação e de Conclusão Fiscal — AC 2003", afirmar o seguinte: "Glosamos os valores" R\$ 45.000,00 proveniente da DAA 2002 (AC2001) entregue dentro do prazo e R\$ 10.000,00 de economia durante o ano — calendário de 2002...", pois o fiscalizado não apresentou prova cabal da existência destes montantes a título de dinheiro em espécie;

- que às fls.33 a fiscalização afirma, também, o seguinte: "*Glosamos também os valores* ".... R\$ 50.000,00 do recebimento em dinheiro no mês de dezembro de 2002, da Nota Promissória constante nas declarações anteriores, proveniente da venda de apartamento sito na Rua Voluntário da Pátria, cuja escritura só foi passada em maio de 2003, após a liquidação total do preço *avençado*", *por falta de documentação comprobatória.*";

- que é totalmente improcedente as glosas pelo simples fato que o MPF — F 08.1.90.00-2008-06688-3 não contempla reexame para ano-calendário de 2001 e exame para o ano — calendário de 2002;

- que em virtude do exposto requeremos a nulidade da glosa do Valor de R\$ 45.000,00 existente no AC 2001 por ferir o princípio da Legalidade Restrita;

- que no tocante ao ano calendário de 2002, alertamos que não existe MPF-F autorizando qualquer procedimento fiscal, sendo, portanto nulo, também, a glosa do valor de R\$ 10.000,00;

- que finalizando, os Auditores impugnam o pagamento da contribuinte Sonia Maria Rodrigues Leite e o recebimento pelo impugnante, com a seguinte afirmação: () não fornecem a esta fiscalização elementos de convicção e a prova incontestes do pagamento e recebimento do montante de R\$ 50.000,00, em espécie.";

- que a fiscalização não informa se na DAA do AC — 2001 do impugnante consta, na declaração de bens, a informação do valor a receber. Estamos anexando a cópia da DAA-AC 2001, entregue tempestivamente, onde, no item 34 está consignado o direito a receber. Já na DAA-AC 2002 este valor não existe mais devido o seu recebimento em dezembro;

- que em páginas anteriores já alertamos que a prova caberia ao fisco fazer da inexistência do negócio, por fraude, simulação ou conluio, o que não ocorre no presente caso;

- que, de todo o exposto, requeremos, com base na legislação vigente, a anulação das exclusões dos valores supra e o aproveitamento como origem de recursos em janeiro/2003, como é pacífico na jurisprudência e na doutrina, para que seja feita a justiça fiscal;

- que, quanto a omissão de rendimentos no valor de R\$ 95.921,72, é de se dizer, que a fiscalização imputa ao fiscalizado a omissão de rendimentos aos valores recebidos a título de Juros Compensatórios, conforme narrado nos itens 25.1 e 25.7 do Termo de Verificação Fiscal e de Conclusão Fiscal — AC 2003;

- que é relevante observar que em ambos os casos os valores referidos foram recebidos de Pessoas Jurídicas, sobre as quais recai a obrigação de reter o imposto de renda na fonte ao efetuarem pagamentos à Pessoa Física, artº 620 do Decreto nº 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda);

- que às empresas estão obrigadas à apresentação de DIRF e DCTFs, e como houve diligência nas mesmas, sem que os Auditores constatem falta das retenções na fonte, conclui-se que o referido imposto foi pago na fonte.

Após resumir os fatos constantes da autuação e as principais razões apresentadas pelo impugnante a Quarta Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo – SP II conclui pela procedência parcial da ação fiscal e pela manutenção parcial do crédito tributário, com base nas seguintes considerações:

- que o recorrente requer a nulidade do lançamento alegando que houve ofensa as normas vigentes pois foram elaborados dois fluxos de caixa para apuração da pretensa variação patrimonial quando deveria ser elaborado apenas um fluxo lançando-se o resultado na proporção de 50% para cada cônjuge. Argumenta que a elaboração de dois fluxos distorceu o montante da possível variação patrimonial criando exigência tributária totalmente indevida, inexistente e ilegal;

- que o recorrente, por outro lado, teve conhecimento da existência do citado procedimento fiscal, tendo sido concedido-lhe o mais amplo direito, pela oportunidade de apresentar, já na fase de instrução do processo, em resposta as intimações que recebeu, argumentos, alegações e documentos no sentido de tentar elidir as in frações apuradas pela fiscalização. Por fim, o mesmo teve ciência do auto de infração, exercendo amplamente o seu direito de defesa, conforme impugnação apresentada e ora analisada;

- que a alegação de que houve vício material por ofensa as normas vigentes, decorrente da elaboração de dois fluxos de caixa para apuração da pretensa variação patrimonial, não se sustenta quando da análise dos autos. O fluxo financeiro que resultou na apuração do acréscimo patrimonial a descoberto elaborado é um só, o que consta a fl. 57. Do total apurado como acréscimo patrimonial a descoberto no ano-calendário em questão, 50% foi lançado no contribuinte e 50% no cônjuge, perfazendo idêntico valor lançado a este título nos cônjuges, como demonstra a tabela a seguir e se comprova nos autos de infração que compõem o presente processo e o processo nº 10803.000122/2008-70 da contribuinte Edna de Carvalho Xavier, CPF 067.131.298-70;

- que, quanto aos empréstimos não comprovados pelo fiscalizado - R\$ 159.800,00 (item 25.2 do TVCF — AC 2003), argumenta o recorrente que não há base jurídica para a desconsideração do contrato de mutuo e da nota promissória, ademais que a própria fiscalização reconhece que o empréstimo foi registrado nas declarações tanto do credor como do devedor;

- que da leitura do Termo de Verificação e Conclusão Fiscal, mais pontualmente das folhas 20 a 27, extrai-se que a fiscalização não aceitou como comprovação da origem dos depósitos efetuados na conta do recorrente, o alegado empréstimo oriundo do contrato de mútuo celebrado com o Sr. Haigazum Kassardjiian, por várias razões, quais sejam: (I) o não registro do contrato de mutuo e sua prorrogação no competente Cartório de Títulos e Documentos para ter efeito perante terceiros; (2) não constava da nota promissória registro e nem reconhecimento de firma; (3) os valores foram todos depositados em dinheiro e em montantes inferiores a R\$ 10.000,00 — não havendo como comprovar categoricamente que os recursos foram provenientes do credor assinalado no contrato de mútuo;

- que o recorrente questiona na impugnação apenas a desconsideração do contrato de mútuo pela falta de registro, destacando que a fiscalização utilizou dispositivos do Código Civil de 1916, já revogado, e frisando que a autenticidade do documento particular nasce com a assinatura de quem o cria, e a desconsideração da nota promissória por falta de registro e reconhecimento de firma, que não são requisitos deste documento conforme a legislação;

- que apesar desta julgadora entender que as formalidades do contrato de mútuo e da nota promissória não são a razão primordial da falta de comprovação da origem dos depósitos em tela, é de se esclarecer que, quanto ao registro do contrato de mútuo, tem entendido esta turma de julgamento que documentos particulares, apesar de ter validade entre as partes, como meio hábil de prova deve-se observar os princípios contidos no Código Civil, arts. 219 e 221;

- que fechado este breve parênteses, a questão que aqui se impõem é analisar se o contribuinte apresentou provas hábeis e idôneas de que os valores depositados em dinheiro nas suas contas correntes mantidas no Banco Itaú e Banco Santander, entre 28/01/2003 e 31/01/2003 relacionados no TVCF (fls. 20/21), originaram-se do cumprimento do contrato de mútuo pelo credor;

- que dos autos, tem-se que os depósitos foram feitos todos em dinheiro e, intimado, o credor afirmou ter feito depósitos em dinheiro, porém não apresentou saques de suas contas compatíveis com os depósitos em datas e valores;

- que a presunção do artigo 42 da Lei nº 9430/96 admite prova em contrário, mas esta deve ser feita pelo contribuinte individualmente por depósito como é feito o lançamento. O contrato de mútuo, a nota promissória (abstraindo-se da necessidade ou não de reconhecimento de firma), a declaração tempestiva do empréstimo nas declarações (as declarações entregues pelos contribuintes fornecem apenas a informação nelas consignadas, porém não comprovam por si só os fatos declarados), são insuficientes para comprovar a origem dos depósitos porque não demonstram que tais depósitos foram efetuados pelo Sr. Haigazum Kassardjiiian, em cumprimento ao contrato de mútuo como alegado;

- que quanto aos demais depósitos/créditos em conta bancária — R\$ 5.633,76 (item 25.5 do TVCF — AC 2003) - argumenta o recorrente que esse valor é oriundo de recebimentos de aluguéis avulsos do apartamento no Guarujá que ficava a cargo do zelador e acontecia somente nos finais de semana;

- que a alegação desacompanhada de qualquer documento comprobatório não comprova a origem dos depósitos efetuados. Caberia ao recorrente apresentar provas de suas alegações, o que não foi feito. Mantém-se a tributação;

- que, quanto a disponibilidade em poder do fiscalizado — R\$ 15.600,00 (item 25.6 do TVCF — AC 2003) — argumenta o recorrente que os depósitos em dinheiro no Banco Santander tiveram como origem valores disponíveis em caixa, sendo que a fiscalização os desconsiderou por falta de comprovação da disponibilidade, contudo na DAA 2002, entregue tempestivamente, foi informado o valor de R\$ 105.000,00 em 31/12/2002, que só poderia ser glosado se a fiscalização demonstrasse ser incompatível com os rendimentos do fiscalizado, o que não foi feito, havendo, ainda, falta de autorização no MPF-F para o exame do ano-calendário de 2002;

- que a fiscalização teve como objeto o ano-calendário de 2003, assim não caberia a ela verificar a compatibilidade entre os rendimentos recebidos no ano-calendário de 2002 e as informações constantes da Declaração de Bens do ano-calendário de 2002. O que a fiscalização verificou ficou restrito ao ano-calendário de 2003. Caberia ao contribuinte comprovar que os depósitos relacionados no TVCF, à fl. 30, tiveram origem em disponibilidades do recorrente, para isso poderia apresentar saques vinculados, comprovar recebimentos em dinheiro, entre outros, o que não foi feito. É de se manter a tributação;

- que, quanto ao depósito on line — R\$ 5.000,00 (item 25.8 do TVCF — AC 2003) — argumenta o recorrente que este depósito foi efetuado por seu colega de trabalho Antonio Pereira, por devolução de empréstimo a ele realizado para pagamento de despesa hospitalar sem assinatura de mútuo devido à relação de amizade, e caberia a fiscalização intimar o Sr. Antonio Pereira em busca da verdade material;

- que no caso da presunção relativa, cabe ao contribuinte a prova em contrário não sendo lícito transferir o ônus da contraprova ao Fisco. Caberia ao recorrente obter junto ao seu colega de trabalho, Sr. Antonio Pereira, documentos que comprovassem as suas alegações, como prova de saque do numerário, comprovante do depósito, prova do empréstimo quando do pagamento da despesa hospitalar, entre outros. Não tendo sido apresentada prova de suas alegações há de se manter a tributação deste valor;

- que, quanto ao acréscimo patrimonial, é de se dizer, que em relação a apuração do acréscimo patrimonial a descoberto, além da alegação de elaboração de dois fluxos de caixa, o que já se demonstrou que não ocorreu, insurge-se o recorrente contra a glosa, como recurso, do valor de R\$ 105.000,00 informado como disponibilidade em espécie em 31/12/2002 na declaração de ajuste anual;

- que cabe ao contribuinte, se pretende refutar a presença da omissão de rendimentos estabelecida contra ele, provar por meio de documentação hábil e idônea que tais valores tiveram origem em rendimentos tributáveis, não tributáveis, sujeitos A tributação definitiva e/ou já tributados exclusivamente na fonte;

- que o recorrente questiona a glosa do valor de R\$ 105.000,00 informado como disponibilidade em espécie em 31/12/2002 na declaração de ajuste anual exercício 2004, ano-calendário 2003;

- que argumenta o recorrente que o valor de R\$ 45.000,00 proveniente da DAA 2002 entregue tempestivamente, e o valor de R\$ 10.000,00 proveniente de economias efetuadas durante o ano-calendário de 2002, não podem ser glosados por não apresentação de provas cabais de suas existências porque não existe no MPF autorização para exame do ano-calendário de 2002. A glosa do valor de R\$ 50.000,00, proveniente de recebimento de nota promissória em dezembro de 2002 relativa a negócio fechado em 2001, também não pode ser glosada pois não há no MPF autorização de reexame do ano-calendário de 2001 e o direito ao recebimento do valor foi informado na DAA 2002, não tendo informação na DAA 2003 de seu recebimento;

- que a declaração de ajuste anual, mesmo que homologada, não constitui prova da posse do dinheiro declarado para o exercício objeto de autuação, a medida que tal declaração entregue pelo contribuinte fornece apenas a informação nela consignada, porém não comprova por si só o fato declarado. Pretendendo o recorrente aproveitar dinheiro em espécie declarado no exercício anterior para justificar variação patrimonial no exercício fiscalizado, cabe a ele a prova inconteste de sua existência no final do ano-calendário em que foi declarado, o que não foi feito nos autos. Como já frisado, o ônus de provar a origem dos recursos é do

contribuinte, cabendo a ele a prova da posse efetiva do numerário, o que não foi feito impossibilitando a consideração da referida disponibilidade financeira na planilha de evolução patrimonial;

- que o recorrente não questiona os valores recebidos a título de juros moratórios, objeto do lançamento, contudo argumenta que foram recebidos de pessoas jurídicas sendo obrigação das pessoas jurídicas a retenção do imposto de renda na fonte e que, como foram expedidos Mandados de Procedimento Fiscal Diligência, durante a ação fiscal, intimando as duas fontes pagadoras e não foi constatada qualquer falta de retenção na fonte conclui-se que o referido imposto foi pago na fonte;

- que conclui-se, assim, de forma inequívoca, que a responsabilidade tributária da fonte pagadora quanto A retenção na fonte e ao recolhimento do imposto, na condição de sujeito passivo responsável, não exclui a responsabilidade do beneficiário do respectivo rendimento, na condição de contribuinte, em oferecê-lo à tributação;

- que o recorrente questiona a aplicação da multa qualificada argumentando que não houve por parte da fiscalização comprovação do intuito doloso sendo que os sujeitos passivos sempre que intimados forneceram as respostas concretas e documentadas e acostaram aos autos as provas dos referidos depósitos desconsideradas pela fiscalização. Alega, ainda, que a matéria foi sumulada pelo E. Primeiro Conselho de Contribuintes, discorrendo sobre a legislação que atribuiu as súmulas enunciadas pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, efeito vinculante em relação à Administração Tributária Federal;

- que em relação à omissão de rendimentos recebidos a título de juros moratórios da empresa Vale Lindo Participações Ltda., CNPJ 02.995.924/0001-74 e os referentes à venda do imóvel sito a Rua Voluntários da Pátria, 2831, apto. 61, São Paulo, a não informação dos valores recebidos em sua declaração de ajuste anual entregue tempestivamente tendo a Receita Federal tomado conhecimento destes recebimentos no decorrer da ação fiscal, permite concluir, ao contrário do afirmado pelo recorrente, que há elementos suficientes para a caracterização do intuito doloso. Houve, concretamente, em relação a esta omissão conduta tendente a manter distante da tributação rendimentos auferidos, mas que foi detectado pelo lançamento, o que não pode ser confundido com uma mera omissão de rendimentos involuntária, esta sim, sujeita aplicação da multa de 75%. Correta, assim, a aplicação da multa qualificada;

- que também em relação à variação patrimonial a descoberto, apurando-se, no decorrer da ação fiscal, que o recorrente teve aplicações superiores as origens declaradas, concedendo-se inclusive aquelas objeto do lançamento, fica evidenciado que o contribuinte intencionalmente omitiu rendimentos visando a redução do montante devido, enquadrando-se sua conduta na legislação supracitada

- que, contudo, em relação a omissão de rendimentos evidenciada por depósitos bancários de origem não comprovada a situação é distinta, por se tratar de uma presunção legal. A grande parte (95%) dos depósitos não comprovados objeto da autuação resultaram da desconsideração pela fiscalização de contrato de mútuo e de disponibilidades em espécie declaradas no exercício anterior. As provas apresentadas para comprovar que os depósitos originaram-se de recursos advindos do contrato de mútuo não foram aceitas pela fiscalização e nem por esta julgadora como já abordado no mérito da tributação. Porém, o mútuo foi informado tempestivamente na declaração do contribuinte e o contrato de mútuo e demais documentos e esclarecimentos foram apresentados durante a ação fiscal;

- que o fato de não ter o contribuinte logrado comprovar que os depósitos objeto da autuação originaram-se daquele contrato, da disponibilidade em espécie, de aluguéis e de devolução de empréstimo permitiu estabelecer a presunção de omissão de rendimentos prevista no artigo 42 da Lei nº 9.430/96, mas esta presunção, apesar de válida para fins tributários, não é suficiente, sem outras provas, para caracterizar o intuito de fraude que justificaria a aplicação da multa qualificada de 150%, pois neste caso o ônus da prova é da autoridade lançadora, uma vez que o dolo não pode ser meramente presumido;

- que as condutas descritas no Termo de Verificação e Constatação Fiscal para qualificação da multa em relação aos depósitos bancários, a despeito de indicarem em tese crime contra a ordem tributária definido pelo artigo 1º, inciso I, da Lei nº 8.137/90, não são suficientes para comprovar nos autos o evidente intuito de fraude em seus atos, necessário para que, com propriedade, se aplicasse ao lançamento a penalidade qualificada prevista na legislação supra transcrita, pelo que, em relação a esta infração, reduz a multa de ofício para 75%;

- que, por fim, constata-se que o recorrente, em sua impugnação, não se manifesta sobre a glosa de despesas médicas, pelo que, nos termos do art. 17 do Decreto 70.235, de 06/03/1972, com redação dada pelo art. 67 da Lei nº 9.532/1997, abstenho-me de apreciar o lançamento quanto a esta infração, considerando-o, em relação a ela, definitivamente constituído.

As ementas que consubstanciam a presente decisão são as seguintes:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2003

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Constatado que o procedimento fiscal foi realizado com estrita observância das normas de regência, tendo sido os atos e termos lavrados por servidor competente e respeitado o direito de defesa do contribuinte, fica afastada a hipótese de nulidade do lançamento.

O fluxo de caixa utilizado para apuração do acréscimo patrimonial a descoberto dos cônjuges. Que declararam em separado, foi o mesmo, não se vislumbrando qualquer vício material.

LANÇAMENTO COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS. FATOS GERADORES A PARTIR DE 01/01/1997.

A Lei nº 9430/96, que teve vigência a partir de 01/01/1997, estabeleceu, em seu art. 42, uma presunção legal de omissão de rendimentos que autoriza o lançamento do imposto correspondente quando o titular da conta bancária não comprovar, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos valores depositados em sua conta de depósito ou investimento.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO.

O acréscimo patrimonial, não justificado pelos rendimentos tributáveis, não tributáveis ou isentos e tributados

exclusivamente na fonte só é elidido mediante a apresentação de documentação hábil que não deixe margem a dúvida.

Valores declarados como dinheiro em espécie não podem ser aceitos como origem nas planilhas de evolução patrimonial quando não apresentada prova inconteste de sua existência no término do ano-calendário em que tal disponibilidade foi declarada.

RESPONSABILIDADE TRIBUTARIA.

A responsabilidade da fonte pagadora pela retenção na fonte e recolhimento do tributo não exclui a responsabilidade do beneficiário do respectivo rendimento, no que tange ao oferecimento desse rendimento à tributação em sua declaração de ajuste anual.

MULTA QUALIFICADA.

Configurada a existência de dolo, impõe-se ao infrator a aplicação da multa qualificada prevista na legislação de regência.

Contudo, o lançamento de multa qualificada exige que a autoridade fiscalizadora traga elementos para os autos que provem a presença de elemento subjetivo na conduta do contribuinte de forma a demonstrar que este quis os resultados que o art. 72 da lei 4.502/64 elenca como caracterizadores da fraude, ou mesmo que assumiu o risco de produzi-los.

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS. EXTENSÃO.

As decisões administrativas não têm caráter de norma geral, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência senão àquela objeto da decisão.

Lançamento Procedente em Parte.

Cientificado da decisão de Primeira Instância, em 24/04/2009, conforme Termo constante às fls. 778/779, e, com ela não se conformando, o contribuinte interpôs, em tempo hábil (22/04/2010), o recurso voluntário de fls. 783/850, instruído pelos documentos de fls. 851/873, no qual demonstra irresignação contra a decisão supra, baseado, em síntese, nas mesmas razões expendidas na fase impugnatória.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Nelson Mallmann, Relator

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

Da análise preliminar da matéria, verifica-se que a autoridade lançadora entendeu haver omissão de rendimentos diante da constatação de variação patrimonial a descoberto, apurado através de “fluxo financeiro”, onde se verificou excesso de aplicações sobre as origens, não respaldados por recursos com origem declarada e/ou comprovada (tributados, isentos e não tributáveis ou tributados exclusivamente na fonte), bem como omissão de rendimentos caracterizada por valores creditados em conta de depósito, mantida em instituição financeira, em relação aos quais o contribuinte, regularmente intimado, não comprovou mediante documentação hábil e idônea a origem dos recursos utilizados nessas operações já na vigência do artigo 42, da Lei 9.430, de 1996.

É de se ressaltar, que no caso dos depósitos bancários foi o próprio contribuinte quem forneceu os extratos bancários que envolvem a constituição do crédito tributário reclamado nesta parte.

Resta claro, nos demonstrativos contidos nos autos, que o acréscimo patrimonial a descoberto tem origem nos gastos/aplicações efetuados pelo contribuinte e que diante da soma dos rendimentos auferidos na Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda da Pessoa Física do exercício de 2004, correspondentes ao ano-calendário de 2003, são insuficientes para dar suporte aos gastos/dispêndios incorridos, configurou-se a ocorrência de acréscimo patrimonial a descoberto, conforme se verifica nos Demonstrativos de Variação Patrimonial Mensal, caracterizando, assim, omissão de rendimentos. Da mesma forma, resta claro que o recorrente quando intimado não conseguiu justificar os depósitos bancários que transitaram em contas correntes de sua titularidade.

A autoridade julgadora de primeira instância resolveu julgar procedente em parte o lançamento, por entender que as provas apresentadas para comprovar que os depósitos originaram-se de recursos advindos do contrato de mútuo não foram aceitas pela fiscalização e nem pela autoridade julgada. Entendeu, porém, o mútuo foi informado tempestivamente na declaração do contribuinte e o contrato de mútuo e demais documentos e esclarecimentos foram apresentados durante a ação fiscal e que o fato de não ter o contribuinte logrado comprovar que os depósitos objeto da autuação originaram-se daquele contrato, da disponibilidade em espécie, de aluguéis e de devolução de empréstimo permitiu estabelecer a presunção de omissão de rendimentos prevista no artigo 42 da Lei nº 9.430/96, mas esta presunção, apesar de válida para fins tributários, não é suficiente, sem outras provas, para caracterizar o intuito de fraude que justificaria a aplicação da multa qualificada de 150%, pois neste caso o ônus da prova é da autoridade lançadora, uma vez que o dolo não pode ser meramente presumido.

Inconformado, em virtude de não ter logrado 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 se insurge contra

o lançamento mantido pela autoridade julgadora, arguindo diversas preliminares de nulidade do lançamento, bem como tece considerações sobre a impossibilidade de se manter a tributação, sob o entendimento de que demonstrou a origem dos rendimentos, não cabendo a autoridade fiscal imputar ao recorrente a comprovação do transito de tais valores em suas contas correntes e que os depósitos bancários são provenientes de empréstimos concedidos e recebidos, bem como de disponibilidades em espécie, devidamente, declarada no final do exercício anterior.

Desta forma, a discussão neste colegiado se prende, tão-somente, as preliminares suscitada pelo suplicante e, no mérito, a discussão se prende ao acréscimo patrimonial a descoberto, juros recebidos (alegação de ilegitimidade passiva) e sobre o artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, que prevê a possibilidade de se efetuar lançamentos tributários por presunção de omissão de rendimentos, tendo por base os depósitos bancários de origem não comprovada.

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

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

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

O Decreto n.º 70.235, de 1972, em seu artigo 9º, define o auto de infração e a notificação de lançamento como instrumentos de formalização da exigência do crédito tributário, quando afirma:

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

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

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

O auto de infração e a notificação de lançamento por constituírem peças básicas na sistemática processual tributária, a lei estabeleceu requisitos específicos para a sua lavratura e expedição, sendo que a sua lavratura tem por fim deixar consignado a ocorrência de

uma ou mais infrações à legislação tributária, seja para o fim de apuração de um crédito fiscal, seja com o objetivo de neutralizar, no todo ou em parte, os efeitos da compensação de prejuízos a que o contribuinte tenha direito, e a falta do cumprimento de forma estabelecida em lei torna inexistente o ato, sejam os atos formais ou solenes. Se houver vício na forma, o ato pode invalidar-se.

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

Da mesma forma, não procede à nulidade do lançamento argüida sob os argumentos de que o auto de infração não foi lavrado dentro dos parâmetros exigidos pelo art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, ou seja, erro de capitulação legal, descrição confusa dos fatos, falta de autenticidade, bem como não houve a devida descrição e capitulação da infração cometida pelo recorrente.

Inicialmente, verifica-se que para o contribuinte foi concedido o prazo legal de 30(trinta) dias, a contar da ciência do auto de infração, para apresentar a impugnação, sendo-lhe assegurado vistas ao processo, bem como a extração de cópias das peças necessárias a sua defesa, caso quisesse, garantindo-se desta forma o contraditório e a ampla defesa.

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

Verifica-se, ainda, que o Auto de Infração (fls. 02/11) identifica por nome e CPF o autuado, esclarece que foi lavrado na Delegacia de Fiscalização da Receita Federal do Brasil em São Paulo - SP, cuja ciência foi através de AR e descreve, as irregularidades praticadas e o seu enquadramento legal assinado pelo Auditor-Fiscal da Receita Federal, cumprindo o disposto no art. 142 do Código Tributário Nacional - CTN, ou seja, o ato é próprio do agente administrativo investido no cargo de Auditor-Fiscal.

Não restam dúvidas de que o lançamento se deu em razão da constatação de depósitos bancários sem que o recorrente comprovasse a respectiva origem destes recursos. Constam dos autos diversos chamados ao sujeito passivo para que esse apresentasse as justificativas acerca das movimentações financeiras pesquisadas. Como se deu também em razão da apuração de acréscimo patrimonial não justificado e juros recebidos.

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

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

pelo recorrente, neste processo, já que o mesmo preenche todos os requisitos legais necessários.

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

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

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

Art. 59 - São nulos:

I - Os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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

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

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

Haveria possibilidade de se admitir a nulidade por falta de conteúdo ou objeto, quando o lançamento que, embora tenha sido efetuado com atenção aos requisitos de forma e às formalidades requeridas para a sua feitura, ainda assim, quer pela insuficiência na descrição dos fatos, quer pela contradição entre seus elementos, efetivamente não permitir ao sujeito passivo conhecer com nitidez a acusação que lhe é imputada, ou seja, não restou provada a materialização da hipótese de incidência e/ou o ilícito cometido. Entretanto, não é o caso em questão, pois a discussão se prende a interpretação de normas legais de regência sobre o assunto.

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

Além disso, o Art. 60 do Decreto n.º 70.235, de 1972, prevê que as irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no art. 59 do mesmo Decreto não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Quanto à preliminar de nulidade do lançamento sob o entendimento de que houve irregularidade na emissão do Mandado de Procedimento Fiscal – MPF, é de se dizer que, como visto no relatório o suplicante argúi a nulidade do auto de infração sob o argumento de que o Mandado de Procedimento Fiscal – MPF fora expedido de forma irregular já que não tomou conhecimento das mudanças efetuadas no MPF (expedição de novo MPF sem a comunicação específica de sua existência).

Indiscutivelmente, o Mandado de Procedimento Fiscal – MPF, disciplinado pela Portaria SRF nº 1.265, de 1999, com as alterações incluídas pela Portaria SRF nº 1.614, de 2000 e Portaria SRF nº 3.007, de 2001, é um instrumento interno de planejamento e controle das atividades e procedimentos fiscais relativo aos tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal. Desta forma, o mandado consiste em uma ordem emanada de dirigentes das unidades da Receita Federal para que seus auditores, em nome desta, executem atividades fiscais, tendentes a verificar o cumprimento das obrigações tributárias por parte do sujeito passivo.

A competência para a verificação fiscal inerente aos tributos e contribuições administrados pela União encontra-se determinada desde a Lei nº 2.354, de 29 de novembro de 1954, artigo 7º, que alterou o artigo 124 do Decreto nº 24.239, de 1947.

O cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal foi criado pelo Decreto-lei nº 2.225, de 1985, que por sua vez substituiu o anterior de Fiscal de Tributos Federais, Grupo TAF-601. Este último decorreu da Lei nº 5.645, de 10 de dezembro de 1970, que estabeleceu diretrizes para a classificação de cargos do Serviço Civil da União e das autarquias federais.

Sobre a competência do agente, também dispõe o art. 6º da Lei nº 10.593, de 2002, in verbis:

Art. 6º - São atribuições dos ocupantes do cargo de Auditor Fiscal da Receita Federal, no exercício da competência da Secretaria da Receita Federal, relativamente aos tributos e às contribuições por ela administrados:

I – em caráter privativo:

a) constituir, mediante lançamento, o crédito tributário.

Ora, as referidas Portarias não tem o condão de limitar o dispositivo legal. Ou seja, extrair o poder de investigação fiscal da autoridade competente para esse fim. O poder/dever do Auditor-Fiscal da Receita Federal foi atribuído pelo Decreto-lei nº 2.225, de 1985. De outro lado, somente a ele incumbe efetuar o lançamento, na forma do artigo 142 do CTN.

Como visto, o Mandado de Procedimento Fiscal – MPF, disciplinado pela Portaria SRF nº 1.265, de 1999, com as alterações incluídas pela Portaria SRF nº 1.614, de 2000 e da Portaria SRF nº 3.007, de 2001, é um instrumento interno de planejamento e controle das atividades e procedimentos fiscais relativos aos tributos e contribuições administrados pela Secretaria da receita Federal e não pode obstar o exercício da atividade de lançamento estabelecida por força de lei.

Assim, estando o Auditor-Fiscal em pleno exercício de suas funções e tendo formalizado administrativamente o procedimento, mesmo a falta de Mandado de Procedimento Fiscal – MPF não invalida o feito, se não ausentes outras irregularidades formais ou materiais.

Esta posição não é isolada e combina com a jurisprudência dominante deste Conselho de Contribuintes, conforme se observa nas ementas dos Acórdãos abaixo citados:

Acórdão nº 201-77049

PAF. MPF. NULIDADE. INOCORRÊNCIA. O Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) advém de norma administrativa que tem por objetivo o gerenciamento da ação fiscal. Por tal, eventuais vícios em relação ao mesmo, desde que evidenciado que não houve qualquer afronta aos direitos do administrado, não ensejam a nulidade do lançamento .”

Acórdão nº 108.07458

NULIDADE – INOCORRÊNCIA – MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL – O MPF constitui-se em elemento de controle da administração tributária, disciplinado por ato administrativo. A eventual inobservância de norma infralegal não pode gerar nulidade no âmbito do processo administrativo fiscal.

Acórdão nº 202.14949

NORMAS PROCESSUAIS. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL (MPF). IRREGULARIDADE FORMAL. AUSÊNCIA DE PREJUÍZO. NULIDADE INEXISTENTE. Irregularidade formal em MPF não tem o condão de retirar a competência do agente fiscal de proceder ao lançamento, atividade vinculada e obrigatória (art. 142, CTN), se verificados os pressupostos legais. Ademais, não tendo havido prejuízo à defesa do contribuinte, não há se falar em nulidade de ato.

Acórdão nº 107.06797

MPF. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. POSTULADOS. INOBSERVÂNCIA. CAUSA DE NULIDADE. ARGÜIÇÃO RECURSAL. IMPROCEDÊNCIA. O Mandado de procedimento Fiscal (MPF) fora concebido com o objetivo de disciplinar a execução dos procedimentos fiscais relativos aos tributos e contribuições sociais administrados pela Secretaria da Receita Federal. Não atinge a competência impositiva dos seus Auditores Fiscais que, decorrente de ato político por outorga da sociedade democraticamente organizada e em benefício desta, há de subsistir em qualquer atos de natureza restrita e especificamente voltados para as atividades de controle e planejamento das ações fiscais. A não observância – na instauração ou amplitude do MPF – poderá ser objeto de repreensão disciplinar, mas não terá fôlego jurídico para retirar a competência das autoridades fiscais na concreção plena de

suas atividades legalmente próprias. A incompetência só ficará caracterizada quando o ato não se incluir nas atribuições legais do agente que o praticou.

Acórdão nº 107.06820

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL – MPF – A atividade de seleção do contribuinte a ser fiscalizado, bem assim a definição do escopo da ação fiscal, inclusive dos prazos para a execução do procedimento, são atividades que integram o rol dos atos discricionários, moldados pelas diretrizes de política administrativa de competência da administração tributária. Neste sentido, o MPF tem tripla função: a) materializa a decisão da administração, trazendo implícita a fundamentação requerida para a execução do trabalho de auditoria fiscal, b) atende ao princípio constitucional da cientificação e define o escopo da fiscalização e c) reverencia o princípio da pessoalidade. Questões ligadas ao descumprimento do escopo do MPF, inclusive do prazo e das prorrogações, devem ser resolvidas no âmbito do processo disciplinar e não tem o condão de tornar nulo o lançamento tributário que atendeu aos ditames do art. 142 do CTN.

Ora, com a devida vênia, neste processo, não há que se falar em nulidade, porquanto, todos os requisitos previstos no art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, que regula o processo administrativo fiscal, foram observados quando da lavratura do auto de infração.

É equivocada a conclusão do suplicante no sentido de que as informações sucintas; falta de Mandado de Procedimento Fiscal – MPF válido à época da lavratura do auto ou a indicação de qualquer matéria a ser analisada e/ou a falta de comunicação específica da expedição do MPF pela autoridade administrativa, levaria à incompetência do agente fiscal para o ato. A competência do auditor fiscal para os procedimentos de fiscalização e lavratura dos autos de infração não advém da existência do Mandado de Procedimento Fiscal – MPF, mas de lei que determina as atribuições do agente, estabelecendo os limites de sua atuação.

Assim, não é passível de nulidade o lançamento elaborado por servidor competente, sob os argumentos de ter ultrapassado o prazo de encerramento do procedimento fiscal; ou porque do novo Mandado de Procedimento Fiscal só foi dada ciência no dia da lavratura do Auto de Infração; ou porque o Mandado foi transformado de procedimento de diligência para procedimento de fiscalização sem a substituição do Auditor-Fiscal que iniciou o procedimento; ou porque não houve a emissão de Mandado Complementar, haja vista o dever de ofício que o obriga a observar as normas que subordinam o exercício desse dever e que não contraria o disposto na Portaria SRF de nº 1.265, de 1999 e suas edições posteriores, que dispõe sobre o planejamento das atividades fiscais e estabelece normas para execução de procedimentos fiscais relativos aos tributos e contribuições administradas pela Secretaria da Receita Federal.

É de se observar, ainda, que nenhuma lei estabelece como requisito elementar do auto de infração a existência de Mandado de Procedimento Fiscal – MPF, aqueles estão previstos no art. 10 do Decreto 70.235, de 1972. O Mandado de Procedimento Fiscal – MPF é necessário apenas para o controle administrativo dos atos dos fiscais na realização de exames e intimação de contribuintes ou terceiros para que apresentem documentos ou prestem informações, jamais para efetivação do lançamento que é procedimento imposto pela lei e não por norma infra legal.

Verifica-se, pelo exame do processo, que não ocorreram os pressupostos previstos no Processo Administrativo Fiscal, tendo sido concedido ao sujeito passivo o mais amplo direito, pela oportunidade de apresentar, na fase de instrução do processo, em resposta às intimações que recebeu, argumentos, alegações e documentos no sentido de tentar elidir as infrações apuradas pela fiscalização.

Dessa maneira, se revela totalmente improfícua sua alegação de nulidade, porque a apuração da infração foi feita com estrita observância das normas legais e a Portaria SRF nº 1.265, de 1999 (e portarias posteriores), é norma interna da Secretaria da Receita Federal do Brasil que não acarreta a nulidade levantada pelo suplicante.

Eventuais falhas na emissão ou na prorrogação do Mandado de Procedimento Fiscal não têm o condão de macular ação fiscal e tampouco o lançamento dela decorrente. O processo administrativo fiscal é regulado pelo Decreto nº 70.235, de 1972, que tem status de lei, e não pode ser alterado por um instrumento (MPF) instituído por uma portaria da SRFB, hierarquicamente inferior.

Assim, não há dúvidas que todas as autoridades fiscais estão sujeitas às regras aplicáveis ao Mandado de Procedimento Fiscal, e caso sejam descumpridas, cabe ao funcionário, autor do feito, se for o caso, punição administrativa. Porém, entendo que jamais provocam a nulidade do lançamento.

Quanto ao acréscimo patrimonial a descoberto - “saldo negativo de caixa” - cabe tecer algumas considerações.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Diz a norma legal que rege o assunto:

Lei n.º 7.713, de 1988:

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

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

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

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

Lei n.º 8.134, de 1990:

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

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

(...).

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

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

Lei n.º 8.021, de 1990:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Consta de forma clara, nos autos, que o suplicante foi tributado por presunção legal de omissão de rendimentos, caracterizado através do levantamento mensal de origens e aplicações de recursos, onde se constata um “acréscimo patrimonial a descoberto” - “saldo

negativo mensal”, ou seja, o suplicante aplicava e/ou consumia mais do que possuía de recursos com origem justificada, sendo que nestes casos a responsabilidade pela apresentação das provas para elidir a presunção legal compete ao contribuinte que praticou a irregularidade fiscal.

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

Em não raros casos tal atribuição do ônus da prova resulta na exigência de produção de prova negativa, consistente na comprovação de que algo não ocorreu, coisa que, à evidência, não é admitida tanto pelo direito quanto pelo bom senso. Afinal, como comprovar o não recebimento de um rendimento? Como evidenciar que um contrato não foi firmado? Enfim, como demonstrar que algo não ocorreu?

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

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

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

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

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

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

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

Como se sabe, no caso, em discussão, os valores apurados nos demonstrativos pela fiscalização caracterizam presunção legal, do tipo condicional ou relativa

(jûris tantum) que, embora estabelecida em lei, não tem caráter de verdade indiscutível, valendo enquanto prova em contrário não a vier desfazer ou mostrar sua falsidade.

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

O Código Tributário Nacional prevê na distribuição do ônus da prova nos lançamentos de ofício que sempre recairá sobre o Fisco o ônus da comprovação dos fatos constitutivos do direito de efetuar o lançamento (artigo 149, inciso IV). É ao Fisco que cabe a comprovação da falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória. Deste modo, havendo esta comprovação, ou seja, em face das provas produzidas e das planilhas que atestam o acréscimo patrimonial, a autoridade fiscal não só tem o poder de efetuar de ofício o lançamento, como também o dever.

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

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

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

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

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

O recorrente, além da alegação de elaboração de dois fluxos de caixa, o que já se demonstrou que não ocorreu, insurge-se o recorrente contra a glosa, como recurso, do valor de R\$ 105.000,00 informado como disponibilidade em espécie em 31/12/2002 na declaração de ajuste anual. Argumenta o recorrente que o valor de R\$ 45.000,00 proveniente da DAA 2002 entregue tempestivamente, e o valor de R\$ 10.000,00 proveniente de economias efetuadas durante o ano-calendário de 2002, não podem ser glosados por não apresentação de provas cabais de suas existências porque não existe no MPF autorização para exame do ano-calendário de 2002. A glosa do valor de R\$ 50.000,00, proveniente de recebimento de nota promissória em dezembro de 2002 relativa a negócio fechado em 2001, também não pode ser glosada pois não há no MPF autorização de reexame do ano-calendário de 2001 e o direito ao recebimento do valor foi informado na DAA 2002, não tendo informação na DAA 2003 de seu recebimento.

Ora, a Declaração de Ajuste Anual, mesmo que homologada, não constitui prova da posse do dinheiro declarado para o exercício objeto de autuação, a medida que tal declaração entregue pelo contribuinte fornece apenas a informação nela consignada, porém não comprova por si só o fato declarado. Pretendendo o recorrente aproveitar dinheiro em espécie declarado no exercício anterior para justificar variação patrimonial no exercício fiscalizado, cabe a ele a prova inconteste de sua existência no final do ano-calendário em que foi declarado, o que não foi feito nos autos. Como já frisado, o ônus de provar a origem dos recursos é do contribuinte, cabendo a ele a prova da posse efetiva do numerário, o que não foi feito impossibilitando a consideração da referida disponibilidade financeira na planilha de evolução patrimonial.

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

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

Todas as informações registradas pelo contribuinte em sua Declaração de Ajuste Anual, até prova em contrário, são consideradas expressão da verdade. Por outro lado, se o contribuinte for intimado a fazer a comprovação dos valores lançados, tempestivamente, em sua Declaração de Ajuste Anual e/ou Declaração de Bens e Direitos e não o fizer é perfeitamente justificável a glosa destes valores.

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

Nesta linha de raciocínio entendo que não restou comprovado, mediante apresentação de documentação hábil e idônea, que as aplicações/dispêndios realizados no ano-calendário de 2003 têm origem nos valores alegados.

Da mesma forma, não pode prosperar a argumentação a alegação de que houve vício material por ofensa as normas vigentes, decorrente da elaboração de dois fluxos de caixa para apuração da pretensa variação patrimonial, não se sustenta quando da análise dos autos. O fluxo financeiro que resultou na apuração do acréscimo patrimonial a descoberto elaborado é um só, o que consta a fl. 57. Do total apurado como acréscimo patrimonial a descoberto no ano-calendário em questão, 50% foi lançado no contribuinte e 50% no cônjuge, perfazendo idêntico valor lançado a este título nos cônjuges, como demonstra a tabela a seguir e se comprova nos autos de infração que compõem o presente processo e o processo nº 10803.000122/2008-70 da contribuinte Edna de Carvalho Xavier, CPF 067.131.298-70.

Por fim, é de se ressaltar, que o fluxo financeiro de origens e aplicações de recursos será apurado, mensalmente, onde serão considerados todos os ingressos e dispêndios realizados no mês, pelo contribuinte. A lei autoriza a presunção de omissão de rendimentos, desde que à autoridade lançadora comprove gastos e/ou aplicações incompatíveis com a renda declarada disponível (tributados, isentos, não tributáveis ou tributados exclusivamente na fonte).

Na discussão de mérito relativo a omissão de rendimentos caracterizados por depósitos bancários sem origem justificada, através de sua peça recursal, o suplicante solicita o provimento ao seu recurso, alegando, em síntese, que os depósitos são oriundos de empréstimos cedidos e recebidos, créditos de aluguéis e disponibilidade em espécie, bem como não foi caracterizado sinais exteriores de riqueza.

Ao contrário do pretendido pela defesa, o legislador federal pela redação do inciso XXI, do artigo 88, da Lei nº 9.430, de 1996, excluiu expressamente da ordem jurídica o § 5º do artigo 6º, da Lei nº 8.021, de 1990, até porque o artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, não deu nova redação ao referido parágrafo, bem como soterrou de vez o malfadado artigo 9º do Decreto-lei nº 2.471, de 1988. Desta forma, a partir dos fatos geradores de 01/01/1997, quando se tratar de lançamentos tendo por base valores constantes em extratos bancários, não há como se falar em Lei nº 8.021, de 1990, ou Decreto-lei nº 2.471, de 1988, já que os mesmos não produzem mais seus efeitos legais.

É notório, que no passado os lançamentos de crédito tributário baseado exclusivamente em cheques emitidos, depósitos bancários e/ou de extratos bancários, sempre tiveram sérias restrições, seja na esfera administrativa, seja no judiciário. Para por um fim nestas discussões o legislador introduziu o artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, caracterizando como omissão de rendimentos os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantido junto à instituição financeira, em relação as quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações, estipulando limites de valores para a sua aplicação, ou seja, estipulou que não devem ser considerados créditos de valor individual igual ou inferior a doze mil reais, desde que o seu somatório, dentro do ano calendário, não ultrapasse o valor de oitenta mil reais.

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

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

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

Assim, o fornecimento e manutenção da segurança jurídica pelo Estado de Direito no campo dos tributos assume posição fundamental, razão pela qual o princípio da Legalidade se configura como uma reserva absoluta de lei, de modo que para efeitos de criação ou majoração de tributo é indispensável que a lei tributária exista e encerre todos os elementos da obrigação tributária.

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

Com efeito, a convergência do fato 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.

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

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

Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996:

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

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

§ 2º Os valores cuja origem houver sido comprovada, que não houverem sido computados na base de cálculo dos impostos e contribuições a que estiverem sujeitos, submeter-se-ão às

normas de tributação específicas, previstas na legislação vigente à época em que auferidos ou recebidos.

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

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

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

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

Lei n.º 9.481, de 13 de agosto de 1997:

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

Lei n.º 10.637, de 30 de dezembro de 2002:

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

“Art. 42.

(...)

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

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

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

Dispõe sobre a tributação dos valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida em instituição financeira

em relação aos quais o contribuinte pessoa física, regularmente intimado, não comprove a origem dos recursos.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

V – no caso de contas em conjunto cuja declaração de rendimentos tenham sido apresentadas em separado, os lançamentos de constituição de créditos tributários efetuados a partir da entrada em vigor da Lei nº 10.637, de 2002, ou seja, a partir 31/12/2002, deverão obedecer ao critério de divisão do total da omissão de rendimentos apurada pela quantidade de titulares, sendo que todos os titulares deverão ser intimados para prestarem esclarecimentos;

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

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

Pode-se concluir, ainda, que:

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

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

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

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

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

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

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

Como se vê, nos dispositivos legais retromencionados, o legislador estabeleceu uma presunção legal de omissão de rendimentos. Não logrando o titular comprovar a origem dos créditos efetuados em sua conta bancária, tem-se a autorização legal para considerar ocorrido o fato gerador, ou seja, para presumir que os recursos depositados traduzem rendimentos do contribuinte. É evidente que nestes casos existe a inversão do ônus da prova, característica das presunções legais o contribuinte é quem deve demonstrar que o numerário creditado não é renda tributável.

É incontroverso, que é função do fisco, entre outras, comprovar o crédito dos valores em contas de depósito ou de investimento, examinar a correspondente declaração de rendimentos e intimar o titular da conta bancária a apresentar os documentos/informações/esclarecimentos, com vistas à verificação da ocorrência de omissão de rendimentos de que trata o artigo 42 da lei nº 9.430, de 1996. Contudo, a comprovação da origem dos recursos utilizados nessas operações é obrigação do contribuinte.

Não comprovada a origem dos recursos, tem a autoridade fiscal o poder/dever de considerar os valores depositados como rendimentos tributáveis e omitidos na declaração de ajuste anual, efetuando o lançamento do imposto correspondente. Nem poderia ser de outro modo, ante a vinculação legal decorrente do Princípio da Legalidade que rege a Administração Pública, cabendo ao agente tão-somente a inquestionável observância da legislação.

Por outro lado, também é verdadeiro, como visto anteriormente, que dos valores constantes dos extratos bancários do contribuinte, devem ser excluídos os valores dos depósitos decorrentes de transferências de outras contas da própria pessoa física, os referentes a proventos, resgates de aplicações financeiras, estornos, cheques devolvidos, empréstimos bancários etc., e ainda os depósitos de valor individual igual ou inferior a R\$ 12.000,00, desde que o somatório dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R\$ 80.000,00.

Por fim, após efetuar a conciliação bancária e constatada a possibilidade de tributação com base nos depósitos/créditos, em virtude de se verificar que o somatório anual dos depósitos realizados em todas as contas bancárias mantidas pelo contribuinte é superior a R\$ 80.000,00, ou que o contribuinte teve depósitos em valor superior a R\$ 12.000,00, deve o contribuinte ser intimado para comprovar a origem dos recursos utilizados nas operações.

Esta comprovação deverá ser feita com documentação hábil e idônea, devendo ser indicada à origem de cada depósito individualmente, não servindo, a princípio, como comprovação de origem de depósito os rendimentos anteriormente auferidos ou já tributados, se não for comprovada a vinculação da percepção dos rendimentos com os depósitos realizados. Assim, os valores cuja origem não houver sido comprovada serão oferecidos à tributação, submetendo-se aos limites individual e anual para os depósitos, como omissão de rendimentos, utilizando-se a tabela progressiva vigente à época em que tenha sido efetuado o crédito pela Instituição Financeira.

Não há dúvidas, que na presunção de omissão de rendimentos de que trata o art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, o sujeito passivo é o titular da conta bancária que, regularmente intimado, não comprove a origem dos depósitos bancários.

Faz-se necessário reforçar, que a presunção criada pelo art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, é uma presunção relativa passível de prova em contrário. Ou seja, está condicionada apenas à falta de comprovação da origem dos recursos que transitaram, em nome do contribuinte, em instituições bancárias. A simples prova em contrário, ônus que cabe ao contribuinte, faz desaparecer a presunção de omissão de rendimentos.

Por outro lado, a falta de justificação faz nascer à obrigação do contribuinte para com a Fazenda Nacional de pagar o tributo com os devidos acréscimos previstos na legislação de regência, já que a principal obrigação em matéria tributária é o recolhimento do valor correspondente ao tributo na data aprazada. A falta de recolhimento no vencimento acarreta em novas obrigações de juros e multa que se convertem também em obrigação principal.

Assim, desde que o procedimento fiscal esteja lastreado nas condições imposta pelo permissivo legal, entendo que seja do recorrente o ônus de provar a origem dos recursos depositados em sua conta corrente. Ou seja, de provar que há depósitos, devidamente especificados, que representam ou não aquisição de disponibilidade financeira tributável ou não tributável, ou que já foi tributado. Desta forma, para que se proceda à exclusão da base de cálculo de algum valor considerado, indevidamente, pela fiscalização, se faz necessário que o contribuinte apresente elemento probatório que seja hábil e idôneo para comprovar a origem do valor depositado (créditos), independentemente, se tratar rendimentos tributáveis ou não. Os valores cuja origem houver sido comprovada, que não houverem sido computados na base de cálculo dos impostos e contribuições a que estiverem sujeitos, submeter-se-ão às normas de tributações específicas, previstas na legislação vigente à época em que auferidos ou recebidos.

É evidente, que depósitos bancários de origem não comprovada se traduzem em renda presumida, por presunção legal “jûris tantum”. Isto é, ante o fato material constatado, qual seja depósitos/créditos em conta bancária, sobre os quais o contribuinte, devidamente intimado, não apresentou comprovação de origem, a legislação ordinária autoriza a presunção de renda relativamente a tais valores (Lei nº 9.430, de 1996, art. 42).

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

Quanto ao contrato de mútuo de R\$ 159.800,00 (item 25.2 do TVCF — AC 2003) — argumenta o recorrente que não há base jurídica para a desconsideração do contrato de mutuo e da nota promissória, ademais que a própria fiscalização reconhece que o empréstimo foi registrado nas declarações tanto do credor como do devedor.

Resta claro nos autos de que os depósitos foram feitos todos em dinheiro e, intimado, o credor afirmou ter feito depósitos em dinheiro, porém não apresentou saques de suas contas compatíveis com os depósitos em datas e valores.

Ora, sem dúvidas de que a presunção do artigo 42 da Lei nº 9430, de 1996 admite prova em contrário, mas esta deve ser feita pelo contribuinte individualmente por depósito como é feito o lançamento. O contrato de mútuo, a nota promissória (abstraindo-se da necessidade ou não de reconhecimento de firma), a declaração tempestiva do empréstimo nas

declarações (as declarações entregues pelos contribuintes fornecem apenas a informação nelas consignadas, porém não comprovam por si só os fatos declarados), são insuficientes para comprovar a origem dos depósitos porque não demonstram que tais depósitos foram efetuados pelo Sr. Haigazum Kassardjiiian, em cumprimento ao contrato de mútuo como alegado. Não demonstrou a efetividade da transferência dos valores considerados como empréstimo, de modo a restar comprovado a origem dos recursos depositados, coincidentes em datas e valores.

Quanto a disponibilidade em poder do fiscalizado — R\$ 15.600,00 (item 25.6 do TVCF — AC 2003) — argumenta o recorrente que os depósitos em dinheiro no Banco Santander tiveram como origem valores disponíveis em caixa, sendo que a fiscalização os desconsiderou por falta de comprovação da disponibilidade, contudo na DAA 2002, entregue tempestivamente, foi informado o valor de R\$ 105.000,00 em 31/12/2002, que só poderia ser glosado se a fiscalização demonstrasse ser incompatível com os rendimentos do fiscalizado, o que não foi feito, havendo, ainda, falta de autorização no MPF-F para o exame do ano-calendário de 2002.

Ora, já restou claro, que a fiscalização teve como objeto o ano-calendário de 2003, assim, não caberia a ela verificar a compatibilidade entre os rendimentos recebidos no ano-calendário de 2002 e as informações constantes da Declaração de Bens do ano-calendário de 2002. O que a autoridade fiscal verificou ficou restrito ao ano-calendário de 2003. Caberia ao contribuinte comprovar que os depósitos relacionados no TVCF, à fl. 30, tiveram origem em disponibilidades do recorrente, para isso poderia apresentar saques vinculados, comprovar recebimentos em dinheiro, entre outros, o que não foi feito.

Quanto ao depósito on line — R\$ 5.000,00 (item 25.8 do TVCF — AC 2003) — argumenta o recorrente que este depósito foi efetuado por seu colega de trabalho Antonio Pereira, por devolução de empréstimo a ele realizado para pagamento de despesa hospitalar sem assinatura de mútuo devido à relação de amizade, e caberia a fiscalização intimar o Sr. Antonio Pereira em busca da verdade material.

Como já se disse, anteriormente, que nos casos de presunção relativa, cabe ao contribuinte a prova em contrário não sendo lícito transferir o ônus da contraprova ao Fisco. Caberia ao recorrente obter junto ao seu colega de trabalho, Sr. Antonio Pereira, documentos que comprovassem as suas alegações, como prova de saque do numerário, comprovante do depósito, prova do empréstimo quando do pagamento da despesa hospitalar, entre outros.

Pelo exame dos autos verifica-se que o recorrente, embora intimado a comprovar, mediante a apresentação de documentação hábil e idônea, a origem dos valores depositados em suas contas bancárias, não conseguiu equacionar, de forma razoável, os depósitos questionados com os pretensos valores recebidos e é isso que importa, justificar a origem dos depósitos de forma individualizada, coincidentes em datas e valores.

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

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

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

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

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

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

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

Não tenho dúvidas, que o efeito da presunção “*juris tantum*” é de inversão do ônus da prova. Portanto, cabia ao sujeito passivo, se o quisesse, apresentar provas de origem de tais rendimentos presumidos. Oportunidade que lhe foi proporcionado tanto durante o procedimento administrativo, através de intimação, como na impugnação, quer na fase ora recursal. Nada foi acostado que afastasse a totalidade da presunção legal autorizada.

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

Por fim, é de se dizer que simples alegações desacompanhadas de documentação que as comprovem não são suficientes para afastar a presunção legal de omissão de rendimentos prevista no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996. Eis que, por força do caput e § 3.º do referido artigo, os depósitos bancários devem ser comprovados mediante documentação

hábil e idônea. Como a responsabilidade pela apresentação das provas do alegado compete ao contribuinte que praticou a irregularidade fiscal e como nada apresentou é de se manter, nesta parte, o lançamento na forma que foi realizado pela autoridade lançadora.

Quanto a omissão de rendimentos no valor de R\$ 95.921,72, relativo a rendimentos recebidos a título de juros compensatórios, relativo a venda de Imóvel—Apto 121 - Edifício Côte Sauvage — São Paulo/SP e venda apto 61 — Voluntários da Pátria, 2831, é de se dizer, que independentemente da designação dada (juros compensatórios, juros, correção monetária, reajuste de parcelas, etc.), qualquer acréscimo no valor da venda provocado pela divisão em parcelas do pagamento deve ser tributado em separado do ganho de capital, na fonte ou mediante recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão), conforme o caso, e na Declaração de Ajuste Anual correspondente ao ano-calendário de seu recebimento.

Em sua defesa o contribuinte noticia que as verbas apontadas pelo Fisco, como omitidas, referem-se a valores pagos por pessoas jurídicas e a ela que cabe a responsabilidade pelo imposto de renda não recolhido.

Desta forma, para que haja melhor compreensão no julgamento deste feito, será adotada uma metodologia didática para a apreciação das contestações interpostas pelo Recorrente, cuja abordagem será desenvolvida em função dos prismas a seguir descritos:

- a) - quanto ao aspecto da ilegitimidade passiva do recorrente; e
- b) - a responsabilidade de fonte pagadora.

Quanto ao aspecto da ilegitimidade passiva do recorrente, tem-se que de uma leitura atenta da peça recursal logo evidencia que o suplicante entende que o imposto de renda na fonte em discussão é típico de imposto por antecipação do devido na declaração e só poderia ser exigido da fonte pagadora.

A jurisprudência firmada neste Tribunal Administrativo quanto à matéria, após longo estudo e debate, se desenvolveu no sentido da legalidade de tais lançamentos quando a ação fiscal ocorrer depois de encerrado o ano-calendário.

Assim, após a análise da questão em julgamento só posso acompanhar a decisão de Primeira Instância, já que o meu entendimento, acompanhado pelos demais pares desta Turma de Julgamento, sobre o caso é convergente, pelas razões alinhadas na sequência:

Indiscutivelmente, estamos diante de um imposto com característica de imposto, que poderia ter sido exigido na fonte, conhecido como antecipação do devido na declaração.

O Código Tributário Nacional – CTN reconhece a existência de duas possíveis entidades pessoais no pólo passivo de qualquer relação jurídica tributária, quais sejam: o contribuinte e o responsável (art. 121, parágrafo único). Desta forma, somente pode ser sujeito passivo a pessoa que tenha relação direta e pessoal com o fato gerador – hipótese em que a pessoa é contribuinte -, ou a pessoa que não seja o contribuinte, mas tenha necessariamente algum tipo de vínculo com o fato gerador – hipótese prescrita no art. 128 do CTN para a figura do responsável.

O art. 45 do CTN conceitua o contribuinte do imposto de renda como a pessoa que seja titular da disponibilidade econômica ou jurídica da renda ou provento tributável. Como, também, no parágrafo único do mesmo artigo estatui que “a lei pode atribuir

à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam”.

Assim, aquele que aufera a renda ou o provento é o contribuinte do imposto de renda, por ter relação direta e pessoal com a situação que configura o fato gerador desse tributo, que é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda ou provento.

Por outro lado, a fonte pode ser responsabilizada legalmente pelo cumprimento da obrigação de recolher o imposto de renda porque possui um vínculo com o fato gerador, eis que efetua o pagamento ou crédito que decorre da renda ou do provento tributável, embora não tenha relação natural com o fato sujeito à tributação, já que não é a pessoa titular da aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda ou do provento tributável.

Nesta Turma de Julgamento que tem origem na antiga Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, a Jurisprudência é pacífica no sentido de que quando a fonte tenha efetuado a retenção e fornecido o respectivo comprovante ao beneficiário da renda ou do provento, e caso o imposto seja considerado antecipação do imposto devido pelo beneficiário na declaração de ajuste anual, este tem o direito de compensar o imposto retido, ainda que a fonte não o tenha recolhido, já que a responsabilidade passa a ser exclusiva da fonte pagadora.

Da mesma forma, a Jurisprudência é pacífica no sentido de que se a previsão da tributação na fonte se dá por antecipação do imposto devido na declaração de ajuste anual e se a ação fiscal ocorrer após o ano-base da ocorrência do fato gerador, incabível a constituição de crédito tributário através do lançamento de imposto de renda na fonte na pessoa jurídica pagadora dos rendimentos. O lançamento, a título de imposto de renda, se for o caso, deverá ser efetuado em nome do contribuinte, beneficiário do rendimento, exceto no regime de exclusividade do imposto na fonte.

Em síntese, a fonte tem o direito de descontar o imposto de renda na fonte quando paga a renda ou provento e por outro lado, o contribuinte tem o direito de receber da fonte o informe de rendimento e retenção, para que possa exercer os efeitos de direito daí eventualmente derivados, inclusive o de compensar o imposto retido na fonte com o imposto que tiver que pagar na declaração de ajuste anual.

Assim, é conclusivo que, segundo a lei tributária, para que o contribuinte possa exercer o direito de compensar o imposto pago na fonte com o imposto a pagar sobre os rendimentos na declaração anual de ajuste, é necessário que a fonte lhe forneça o comprovante de retenção.

No caso em análise, é fato inegável que o valor pago para o suplicante tem origem em rendimentos tributáveis sujeitos à retenção na fonte como antecipação do imposto devido na declaração.

Por outro lado, tem-se como regra básica que a percepção de rendimentos pode gerar a obrigação de ser pago o tributo correspondente; para tanto, a legislação ordinária fixa os parâmetros que, uma vez atingidos, dão lugar ao nascimento da obrigação tributária.

Dentre as regras traçadas pela lei tributária, está a que marca o momento em que se considera ocorrida a disponibilidade da renda ou dos proventos e, conseqüentemente, em que nasce a obrigação tributária correspondente.

A responsabilidade pela retenção do imposto, no caso dos autos, nos termos da lei que a instituiu, se dá a título de antecipação daquele que o contribuinte, pessoa física, tem o dever de apurar em sua declaração de ajuste anual.

A pessoa física beneficiária é o titular da disponibilidade econômica, ou seja, é efetivamente o contribuinte. O fato de a fonte não efetuar a retenção, a título de antecipação do devido na declaração, não exime o contribuinte - pessoa física de incluir os rendimentos recebidos em sua declaração de ajuste anual.

Logo, considerando que as pessoas físicas beneficiárias dos rendimentos pagos, sobre o qual se poderia, na época oportuna, ter-se exigido o imposto de renda da fonte pagadora a título de antecipação (antes do encerramento do ano-calendário), encontram-se relacionadas nominalmente na listagem do Tribunal Regional do Trabalho – 1ª Região, cabe a constituição dos lançamentos de ofício junto àqueles contribuintes, uma vez comprovado que os mesmos deixaram de oferecer estes valores à tributação em suas declarações de ajuste anual.

No caso de imposto incidente na fonte, a título de redução na declaração, a ausência da retenção não exime o beneficiário de declarar todos os rendimentos recebidos no ano-base, pois a pessoa jurídica ou física beneficiária é efetivamente o sujeito passivo - contribuinte, nos exatos termos da lei.

Em face de julgamentos levados a efeito neste Colegiado, constatou-se, ainda, que o Fisco, em lançamento de ofício, ora exigia o imposto de renda junto à fonte pagadora, ora exigia o imposto do beneficiário, pessoa física ou jurídica, seja lançando os rendimentos omitidos na declaração, seja deslocando rendimentos declarados como isentos/não tributáveis para rendimentos tributáveis.

A legislação regente não dá guarida a essa opção, quanto ao mesmo fato (rendimento). Por ocasião do lançamento, só há um sujeito passivo. A lei não dá guarida ao fisco de eleger, conforme as circunstâncias, ora um, ora outro. Tendo-se a identificação do beneficiário, sobre ele deve recair o imposto, visto ser sujeito passivo - contribuinte da relação jurídica. Dando-se a ação fiscal dentro do ano-base, a exigência há de ser na fonte pagadora, nos exatos preceitos da lei. Qualquer outro procedimento poder-se-ia chegar à situação de se exigir o mesmo imposto tanto da fonte pagadora como do contribuinte pessoa física ou jurídica, tipificando *bis in idem*. Há possibilidades para tanto, por exemplo: fonte pagadora em determinada Região Fiscal e pessoa física ou jurídica em outra; pessoa física ou jurídica não mais com vínculo com a fonte pagadora, sem que essa possa informar ao beneficiário do rendimento ter sofrido a ação fiscal para recolher o imposto não retido e a pessoa física ou jurídica beneficiária também sofrer ação fiscal.

Em outra situação, poder-se-ia exigir o imposto na fonte quando o beneficiário sequer estaria sujeito à apresentação da declaração, quando, então, a exigência do imposto na fonte, após o prazo da entrega da declaração, seria improcedente, visto que a incidência, nos termos legais, é tão-somente a título de antecipação. Antecipar o quê se, nesse caso, sequer o beneficiário encontrava obrigado a apresentar a DIRPF.

Assim, é que o legislador, nos casos de incidência na fonte, quanto a rendimentos pagos e não sujeitos a ajuste anual, previu ser de inteira responsabilidade da fonte

pagadora o recolhimento de imposto não retido. Fala-se, aqui, do Decreto-lei nº 5.844, de 1943, com ênfase aos seus artigos 99, 100 e 103.

A responsabilidade, no caso da fonte pagadora obrigada a reter o imposto de renda, a título de redução daquele a ser apurado na Declaração de Ajuste Anual, se dá tão-somente dentro do próprio ano-base. Cabível, sem, contudo, pretender firmar posição, o entendimento de ser o ato de reter o imposto, na sistemática de antecipação, mera obrigação acessória.

Isto porque o fato de a fonte pagadora não efetuar a retenção do imposto na fonte, a título de antecipação, por mero equívoco ou mesmo omissão, não significa que o beneficiário do rendimento esteja desobrigado de incluir esses rendimentos entre aqueles sujeitos na declaração, pois, efetivamente, é ele o contribuinte.

Nesse sentido, vasta é a jurisprudência deste Colegiado e também a das demais Câmaras deste Conselho, competentes para julgar a matéria, podendo-se citar os seguintes Acórdãos 102-43.925, 104-12.238 e 106-11.335.

Pode-se, pois concluir, o equívoco quanto à eleição da fonte, como sujeito passivo (responsável-substituto), quando a retenção é, por lei, mera antecipação do devido na declaração, e a exigência se dá após o correspondente ano-base. Até porque, perante o órgão fiscalizador e julgador administrativo, em primeiro ou segundo grau, a pessoa física ou jurídica são os beneficiários dos rendimentos e, portanto, sujeito passivo/contribuinte na declaração de rendimentos. Daí a firme jurisprudência administrativa no sentido de se manter a exigência do imposto de renda apurado na declaração anual, decorrente da inclusão dos rendimentos que não sofreram a incidência na fonte.

A este respeito à própria Secretaria da Receita Federal fez publicar o Parecer Normativo SRF nº 01, de 24 de setembro de 2002, onde se aborda o tema, na mesma linha de pensamento deste Tribunal Administrativo. Qual seja: em se tratando de imposto retido na fonte no regime de antecipação, a responsabilidade do contribuinte é supletiva à do substituto tributário, que passa a ser excluído do pólo da sujeição passiva a partir da data para a entrega da declaração de rendimentos do beneficiário pessoa física, ou, após a data prevista para encerramento do período de apuração em que o rendimento for tributado, seja trimestral, mensal estimado ou anual, no caso de pessoa jurídica, conforme se depreende dos excertos abaixo transcritos:

Sujeição Passiva tributária em geral

2. Dispõe o art. 121 do CTN:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

(...).

4. A fonte pagadora, por expressa determinação legal, lastreada no parágrafo único do art. 45 do CTN, substitui o contribuinte em relação ao recolhimento do tributo, cuja retenção está obrigada a fazer, caracterizando-se como responsável tributário.

5. Nos termos do art. 128 do CTN, a lei, ao atribuir a responsabilidade pelo pagamento do tributo à terceira pessoa vinculada ao fato gerador da obrigação tributária, tanto pode excluir a responsabilidade do contribuinte como atribuir a este a responsabilidade em caráter supletivo.

6. A fonte pagadora é a terceira pessoa vinculada ao fato gerador do imposto de renda, a quem a lei atribui a responsabilidade de reter e recolher o tributo. Assim, o contribuinte não é o responsável exclusivo pelo imposto. Pode ter sua responsabilidade excluída (no regime de retenção exclusiva) ou ser chamado a responder supletivamente (no regime de retenção por antecipação).

(...).

Imposto retido como antecipação

11. Diferentemente do regime anterior, no qual a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto é exclusiva da fonte pagadora, no regime de retenção do imposto por antecipação, além da responsabilidade atribuída à fonte pagadora para a retenção e recolhimento do imposto de renda na fonte, a legislação determina que a apuração definitiva do imposto de renda seja efetuada pelo contribuinte, pessoa física, na declaração de ajuste anual, e, pessoa jurídica, na data prevista para o encerramento do período de apuração em que o rendimento for tributado, seja trimestral, mensal estimado ou anual.

Responsabilidade tributária na hipótese de não-retenção do imposto

12. Como o dever do contribuinte de oferecer os rendimentos à tributação surge tão-somente na declaração de ajuste anual, no caso de pessoa física, ou, na data prevista para o encerramento do período de apuração em que o rendimento for tributado, seja trimestral, mensal estimado ou anual, no caso de pessoa jurídica, ao se atribuir à fonte pagadora a responsabilidade tributária por imposto não retido, é importante que se fixe o momento em que foi verificada a falta de retenção do imposto: se antes ou após os prazos fixados, referidos acima.

13. Assim, se o fisco constatar, antes do prazo fixado para a entrega da declaração de ajuste anual, no caso de pessoa física, ou, antes da data prevista para o encerramento do período de apuração em que o rendimento for tributado, seja trimestral, mensal estimado ou anual, no caso de pessoa jurídica, que a fonte pagadora não procedeu à retenção do imposto de renda na fonte, o imposto deve ser dela exigido, pois não terá surgido ainda para o contribuinte o dever de oferecer tais rendimentos à tributação.

(...).

14. Por outro lado, se somente após a data prevista para a entrega da declaração de ajuste anual, no caso de pessoa física, ou, após a data prevista para o encerramento do período de apuração em que o rendimento for tributado, seja trimestral,

mensal estimado ou anual, no caso de pessoa jurídica, for constatado que não houve retenção do imposto, o destinatário da exigência passa a ser o contribuinte. Com efeito, se a lei exige que o contribuinte submeta os rendimentos à tributação, apure o imposto efetivo, considerando todos os rendimentos, a partir das datas referidas não se pode mais exigir da fonte pagadora o imposto.

Penalidades aplicáveis pela não-retenção ou não pagamento do imposto

15. Verificada, antes do prazo para entrega da declaração de ajuste anual, no caso de pessoa física, ou, antes da data prevista para o encerramento do período de apuração em que o rendimento for tributado, seja trimestral, mensal estimado ou anual, no caso de pessoa jurídica, a não-retenção ou recolhimento do imposto, ou recolhimento do imposto após o prazo sem o acréscimo devido, fica a fonte pagadora, conforme o caso, sujeita ao pagamento do imposto, dos juros de mora e da multa de ofício estabelecida nos incisos I e II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996 (art. 957 do RIR/1999, conforme previsto no art. 9º da Lei nº 10.426, de 24 de abril de 2002, verbis:

(...).

16. Após o prazo final fixado para a entrega da declaração, no caso de pessoa física, ou, após a data prevista para o encerramento do período de apuração em que o rendimento for tributado, seja trimestral, mensal estimado ou anual, no caso de pessoa jurídica, a responsabilidade pelo pagamento do imposto passa a ser do contribuinte. Assim, conforme previsto no art. 957 do RIR/1999 e no art. 9ª da Lei nº 10.426, de 2002, constatando-se que o contribuinte:

a) não submeteu o rendimento à tributação, ser-lhe-ão exigidos o imposto suplementar, os juros de mora e a multa de ofício, e, da fonte pagadora, a multa de ofício e os juros de mora;

b) submeteu o rendimento à tributação, serão exigidos da fonte pagadora a multa de ofício e os juros de mora.

As decisões prolatadas pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, tem-se manifestado, sistematicamente, no mesmo sentido, conforme se constata nas decisões abaixo:

Acórdão CSRF 01-03.661 – DOU 22/04/03:

IRF – ANTECIPAÇÃO DO DEVIDO NA DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL – FALTA DE RETENÇÃO – RESPONSABILIDADE DA FONTE PAGADORA – Constatada pelo Fisco a ausência de retenção do Imposto de Renda na Fonte, a título de antecipação do imposto devido na Declaração de Ajuste Anual, após o término do ano-calendário, incabível a constituição do crédito tributário mediante o lançamento de Imposto de Renda na Fonte na pessoa jurídica pagadora dos rendimentos. O lançamento a título de imposto de renda, se for o

caso, deverá ser efetuado em nome do contribuinte, o beneficiário do rendimento.

Acórdão CSRF 01-04.565 – DOU 12/08/03:

IRF – RESPONSABILIDADE – Nas hipóteses de falta de retenção e recolhimento do IR Fonte como antecipação do devido no ajuste anual da pessoa jurídica, o tributo só pode ser exigido da fonte até o fim do ano base, cabendo a partir daí a exigência na pessoa física beneficiária, eleita pela lei como contribuinte e que deveria incluir os rendimentos em sua declaração, (Dec. Lei 5.844/43 arts. 76, 77 e 103, Lei n 8.383/91 arts. 8º, 11, 13, § único e 15 inc. II).

Acórdão CSRF 01-03.775 – DOU 04/07/03:

IRF – ANTECIPAÇÃO DO DEVIDO NA DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL – FALTA DE RETENÇÃO – RESPONSABILIDADE DA FONTE PAGADORA – Constatada pelo Fisco a ausência de retenção do Imposto de Renda na Fonte, a título de antecipação do imposto devido na Declaração de Ajuste Anual, após o término do ano-calendário, incabível a constituição do crédito tributário mediante o lançamento de Imposto de Renda na Fonte na pessoa jurídica pagadora dos rendimentos. O lançamento, a título de imposto de renda se for o caso, deverá ser efetuado em nome dos contribuintes, beneficiários, sobretudo se, sendo estes diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, os benefícios resultaram de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos (CTN, artigos 135, 137, I e II, e 14).

Assim sendo, não tem sentido a argumentação do suplicante para que se exija da fonte pagadora o imposto em questão, já que o mesmo representa simples antecipação do tributo devido pelo suplicante envolvido e o lançamento ocorreu depois de encerrado o período de apuração em que o rendimento deveria ser tributado.

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

Para o caso dos autos (falta de retenção de IRRF) aplica-se a Súmula 1º CC nº 12: “Constatada a omissão de rendimentos sujeitos à incidência do imposto de renda na declaração de ajuste anual, é legítima a constituição do crédito tributário na pessoa física do beneficiário, ainda que a fonte pagadora não tenha procedido à respectiva retenção”.

O recorrente questiona a aplicação da multa qualificada argumentando que não houve por parte da fiscalização comprovação do intuito doloso sendo que os sujeitos passivos sempre que intimados forneceram as respostas concretas e documentadas e acostaram aos autos as provas dos referidos depósitos desconsideradas pela fiscalização. Alega, ainda, que a matéria foi sumulada pelo E. Primeiro Conselho de Contribuintes, discorrendo sobre a

legislação que atribuiu as súmulas enunciadas pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, efeito vinculante em relação à Administração Tributária Federal.

Em relação à omissão de rendimentos recebidos a título de juros moratórios da empresa Vale Lindo Participações Ltda., CNPJ 02.995.924/0001-74 e os referentes à venda do imóvel sito a Rua Voluntários da Pátria, 2831, apto. 61, São Paulo, entendeu a autoridade julgadora recorrida, que não informação dos valores recebidos em sua declaração de ajuste anual entregue tempestivamente tendo a Receita Federal tomado conhecimento destes recebimentos no decorrer da ação fiscal, permite concluir, ao contrário do afirmado pelo recorrente, que há elementos suficientes para a caracterização do intuito doloso. Ou seja, entendeu a autoridade, que houve, concretamente, em relação a esta omissão conduta tendente a manter distante da tributação rendimentos auferidos, mas que foi detectado pelo lançamento, o que não pode ser confundido com uma mera omissão de rendimentos involuntária, esta sim, sujeita aplicação da multa de 75%. Entendendo correta a aplicação da multa qualificada.

Da mesma forma entendeu, que a variação patrimonial a descoberto, apurando-se, no decorrer da ação fiscal, que o recorrente teve aplicações superiores as origens declaradas, concedendo-se inclusive aquelas objeto do lançamento, fica evidenciado que o contribuinte intencionalmente omitiu rendimentos visando a redução do montante devido, enquadrando-se sua conduta na legislação supracitada.

Por outro lado entendeu, que em relação a omissão de rendimentos evidenciada por depósitos bancários de origem não comprovada a situação é distinta, por se tratar de uma presunção legal. A grande parte (95%) dos depósitos não comprovados objeto da autuação resultaram da desconsideração pela fiscalização de contrato de mútuo e de disponibilidades em espécie declaradas no exercício anterior. As provas apresentadas para comprovar que os depósitos originaram-se de recursos advindos do contrato de mútuo não foram aceitas pela fiscalização e nem por esta julgadora como já abordado no mérito da tributação. Entendeu, ainda, que o mútuo foi informado tempestivamente na declaração do contribuinte e o contrato de mútuo e demais documentos e esclarecimentos foram apresentados durante a ação fiscal.

Desta forma, restou qualificado as irregularidades de omissão de rendimentos caracterizados por acréscimo patrimonial a descoberto e os juros recebidos. Ou seja, para a autoridade lançadora ocorreu, em tese, o crime contra ordem tributária, conforme o previsto nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 1990.

Assim, verifica-se que a autoridade lançadora entendeu ser perfeitamente normal aplicar a multa de lançamento de ofício qualificada na constatação de omissão de rendimentos, caracterizados por acréscimo patrimonial a descoberto, cuja legislação de regência prevê que esta atitude caracteriza uma presunção de omissão de rendimentos, bem como sobre os juros recebidos (falta de declaração). Ou seja, a fiscalização amparou o lançamento sob o argumento de que nesses casos é possível inferir que o contribuinte deixou deliberadamente de informar rendimentos auferidos fazendo declarações simuladas e apresentando provas materiais de conteúdo inexistente, formando a convicção de que a multa de ofício qualificada é aplicável já que está comprovado nos autos a intenção dolosa e fraudulenta na conduta adotada pelo contribuinte, com o propósito específico de impedir ou retardar o conhecimento das infrações, ocultando rendimentos auferidos e não declarados.

Ora, com a devida vênia, a prestação de informações ao fisco, em resposta à intimação, divergente de dados levantados pela fiscalização, bem como a inclusão ou a falta de

inclusão, na Declaração de Ajuste Anual, de contas bancárias movimentadas no Brasil ou no exterior, de valores isentos ou não tributáveis ou de valores representativos de rendimentos tributáveis, respectivamente, ocasionando a falta ou o retardamento do imposto a pagar, independentemente, da habitualidade e do montante utilizado, caracteriza falta simples de omissão de rendimentos, porém, não caracteriza evidente intuito de fraude, que justifique a imposição da multa qualificada de 150%, prevista no § 1º do artigo 44, da Lei nº. 9.430, de 1996, pelas razões abaixo expostas.

Da análise, dos autos do processo, é cristalino a conclusão de que a multa qualificada foi aplicada em decorrência de que a autoridade fiscal entendeu que estaria caracterizado o evidente intuito de fraude, já que o contribuinte teria se utilizado de meios escusos para deixar de declarar rendimentos tributáveis auferidos (deixar de declarar rendimentos auferidos). Ou seja, entendeu a autoridade lançadora que o contribuinte prestou informações ao fisco, em sua Declaração de Ajuste Anual e em resposta à intimação, divergente de dados levantados pela fiscalização com intuito de reduzir o seu imposto de renda.

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

Verifica-se, que os elementos de prova que serviram para subsidiar o procedimento fiscal em curso, foram obtidos pela fiscalização através da intimação do próprio contribuinte e que, o contribuinte, por sua vez, não logrou, a princípio, êxito em fornecer contra provas demonstrando a efetividade da ocorrência alegada de que estes valores já existiam não eram passíveis de tributação pelo imposto de renda. Ou seja, o suplicante não conseguiu provar que os valores reclamados pelo fisco já foram tributados ou não eram tributáveis, razão pela qual a autoridade fiscal, por dever de ofício, teve que desconsiderar as alegações apresentadas e não considerá-los como rendimentos não tributáveis e adicioná-los a base de cálculo tributável nos anos-calendários respectivos.

Ora, a multa de lançamento de ofício qualificada, decorrente do art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996, aplicada, muitas vezes, de forma generalizada pelas autoridades lançadoras, deve obedecer toda cautela possível e ser aplicada, tão somente, nos casos em que ficar nitidamente caracterizado o evidente intuito de fraude, conforme farta Jurisprudência emanada do então Egrégio Primeiro Conselho de Contribuintes atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, bem como da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Sem dúvida, que se trata de questão delicada, pois para que a multa de lançamento de ofício se transforme de 75% em 150% é imprescindível que se configure o evidente intuito de fraude. Este mandamento se encontra no inciso II do artigo 957 do Regulamento do Imposto de Renda, de 1999. Ou seja, para que ocorra a incidência da hipótese prevista no dispositivo legal referendado, é necessário que esteja perfeitamente caracterizado o evidente intuito de fraude. Para tanto, se faz necessário sempre ter em mente o princípio de direito de que a “fraude não se presume”, devem existir, sempre, dentro do processo, provas sobre o evidente intuito de fraude.

Como se vê o art. 957, II, do Regulamento do Imposto de Renda, de 1999, que representa a matriz da multa qualificada, reporta-se aos artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º

4.502/64, que prevêm o intuito de se reduzir, impedir ou retardar, total ou parcialmente, o pagamento de uma obrigação tributária, ou simplesmente, ocultá-la.

Com a devida vênia dos que pensam em contrário, a simples omissão de receitas ou de rendimentos; a simples declaração inexata de despesas, receitas ou rendimentos; a classificação indevida de receitas / rendimentos na Declaração de Ajuste Anual, a falta de comprovação da efetividade de uma transação comercial e/ou de um ato, a inclusão e/ou falta de inclusão de algum valor, bem ou direito na Declaração de Bens ou Direitos, não tem, a princípio, a característica essencial de evidente intuito de fraude.

Da mesma forma, a prestação de informações ao fisco, em resposta à intimação emitida divergente de dados levantados pela fiscalização, bem como a falta de inclusão na Declaração de Ajuste Anual de depósitos bancários de origem não justificada, não evidencia, por si só, o evidente intuito de fraude, que justifique a imposição da multa qualificada de 150%, prevista no § 1º do artigo 44, da Lei nº. 9.430, de 1996.

Além do mais, pesa o fato é que o lançamento foi realizado tendo em vista a apuração de omissão de rendimentos caracterizados por depósitos bancários não justificados e acréscimo patrimonial a descoberto (presunção legal de omissão de rendimentos), o que, até prova em contrário, permite ao fisco a cobrança do imposto de renda sobre estes valores, porém, por si só, é insuficiente para amparar a aplicação de multa qualificada. No mesmo sentido, estaria a prestação de informações contrárias das que a fiscalização teria levantado, com o objetivo de reduzir a base de cálculo tributável (matéria de prova), motivo que poderia no máximo ser um indicativo de que sobre tais valores considerados omitidos, deveria ser constituído o lançamento e cobrado o crédito tributário respectivo, mas jamais será indicativo de evidente intuito de fraude.

Nos casos de lançamentos tributários tendo por base presunção legal de omissão de rendimentos, vislumbra-se um lamentável equívoco por parte da autoridade lançadora. Nestes lançamentos, acumulam-se as premissas de que a omissão de rendimentos por presunção legal e a simples inclusão e/ou a falta de inclusão de valores na Declaração de Ajuste Anual, em razão da forma e/ou expressividade, estariam a evidenciar o evidente intuito de sonegar ou fraudar imposto de renda. Quando a autoridade lançadora age deste modo, aplica, no meu modo de entender, incorretamente a multa de ofício qualificada, pois, tais infrações não possuem o essencial, qual seja, o evidente intuito de fraudar. A prova, neste aspecto, deve ser material; evidente como diz a lei. Matéria de prova apresentada pelo contribuinte ou declaração inexata (DIRPF ou resposta a intimação), jamais será motivo para qualificar a multa de ofício.

Com efeito, a qualificação da multa, nestes casos, importaria em equiparar uma infração fiscal de omissão de rendimentos, detectável pela fiscalização através da confrontação e análise das Declarações de Ajuste Anual, às infrações mais graves, em que seu responsável surrupia dados necessários ao conhecimento da fraude. A qualificação da multa, nestes casos, importaria em equiparar uma prática identificada de omissão de rendimentos por presunção legal, aos fatos delituosos mais ofensivos à ordem legal, nos quais o agente sabe estar praticando o delito e o deseja, a exemplo: da adulteração de comprovantes, da nota fiscal inidônea, movimentação de conta bancária em nome fictício, movimentação bancária em nome de terceiro (“laranja”), movimentação bancária em nome de pessoas já falecidas, da falsificação documental, do documento a título gracioso, da falsidade ideológica, da nota fiscal calçada, das notas fiscais de empresas inexistentes (notas frias), das notas fiscais paralelas, do

subfaturamento na exportação (evasão de divisas), do superfaturamento na importação (evasão de divisas), etc.

No caso presente o contribuinte apenas tentou justificar a não tributação destes valores, apresentando elementos documentais e alegações que, no seu entendimento, poderiam justificar a existência dos valores questionados.

Ora, o fato de alguém, pessoa jurídica, não registrar as vendas, no total das notas fiscais na escrituração, pode ser considerado, de plano, com evidente intuito de fraudar ou sonegar o imposto de renda? Obviamente que não. O fato de uma pessoa física receber um rendimento e simplesmente não declará-lo é considerado com evidente intuito de fraudar ou sonegar? Claro que não. Se nestas circunstâncias, ou seja, a simples não declaração não se pode considerar como evidente intuito de sonegar ou fraudar é evidente que no caso em discussão é semelhante, já que a princípio, a autoridade lançadora tem o dever legal de cobrar o imposto sobre a omissão de rendimentos, já que o contribuinte está pagando imposto a menor, ou seja, deixou de declarar rendimentos auferidos e não trouxe provas para ilidir a acusação ou as provas apresentadas não convencem a autoridade lançadora. Este fato não tem o condão de descaracterizar o fato ocorrido, qual seja, a de simples omissão de rendimentos por presunção legal.

Por que não se pode reconhecer na simples omissão de rendimentos / receitas, a exemplo de omissão no registro de compras, omissão no registro de vendas, passivo fictício, passivo não comprovado, saldo credor de caixa, suprimento de numerário não comprovado, acréscimo patrimonial a descoberto ou créditos bancários cuja origem não foi comprovada tratar-se de rendimentos / receitas já tributadas ou não tributáveis, embora clara a sua tributação, a imposição de multa qualificada? Por uma resposta muito simples. É porque existe a presunção de omissão de rendimentos, por isso, é evidente a tributação, mas não existe a prova da evidente intenção de sonegar ou fraudar. O motivo da falta de tributação é diverso. Pode ter sido, omissão proposital, equívoco, lapso, negligência, desorganização, etc.

Se a premissa do fisco fosse verdadeira, ou seja, que a simples omissão de receitas ou de rendimentos; a simples declaração inexata de receitas ou rendimentos; a classificação indevida de receitas / rendimentos na Declaração de Ajuste Anual; a falta de inclusão de algum valor / bem / direito na Declaração de Bens ou Direitos, a inclusão indevida de algum valor / bem / direito na Declaração de Bens ou Direitos, a simples glosa de despesas por falta de comprovação ou a falta de declaração de algum rendimento recebido, através de crédito em conta bancária, pelo contribuinte, daria por si só, margem para a aplicação da multa qualificada, não haveria a hipótese de aplicação da multa de ofício normal, ou seja, deveria ser aplicada a multa qualificada em todas as infrações tributárias, a exemplo de: passivo fictício, saldo credor de caixa, declaração inexata, falta de contabilização de receitas, omissão de rendimentos relativo ganho de capital, depósitos bancários não justificados, acréscimo patrimonial a descoberto, rendimento recebido e não declarado e glosa de despesas, etc.

Já ficou decidido por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais que a multa qualificada somente será passível de aplicação quando se revelar o evidente intuito de fraudar o fisco, devendo ainda, neste caso, ser minuciosamente justificada e comprovada nos autos, conforme se constata nos julgados abaixo:

Acórdão n.º 104-18.698, de 17 de abril de 2002:

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO QUALIFICADA – EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO DA MULTA - Justifica-se a exigência da multa qualificada prevista no artigo 4º, inciso II, da Lei nº 8.218, de

1991, reduzida na forma prevista no art. 44, II, da Lei nº 9.430, de 1996, pois o contribuinte, foi devidamente intimado a declarar se possuía conta bancária no exterior, em diversas ocasiões, faltou com a verdade, demonstrando intuito doloso no sentido de impedir, ou no mínimo retardar, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador decorrente da percepção dos valores recebidos e que transitaram nesta conta bancária não declarada.

Acórdão nº 104-18.640, de 19 de março de 2002:

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO QUALIFICADA - FRAUDE - JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO DA MULTA - Qualquer circunstância que autorize a exasperação da multa de lançamento de ofício de 75%, prevista como regra geral, deverá ser minuciosamente justificada e comprovada nos autos. Além disso, para que a multa de 150% seja aplicada, exige-se que o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964. A falta de inclusão, como rendimentos tributáveis, na Declaração de Imposto de Renda, de valores que transitaram a crédito em conta corrente bancária pertencente ao contribuinte, caracteriza falta simples de omissão de rendimentos, porém, não caracteriza evidente intuito de fraude, nos termos do art. 992, inciso II, do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 1.041, de 1994.

Acórdão nº. 104-19.055, de 05 de novembro de 2002:

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO QUALIFICADA - JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO DA MULTA – EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - Qualquer circunstância que autorize a exasperação da multa de lançamento de ofício de 75%, prevista como regra geral, deverá ser minuciosamente justificada e comprovada nos autos. Além disso, para que a multa de 150% seja aplicada, exige-se que o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964. A falta de esclarecimentos, bem como o vulto dos valores omitido pelo contribuinte, apurados através de fluxo financeiro, caracteriza falta simples de presunção de omissão de rendimentos, porém, não caracteriza evidente intuito de fraude, nos termos do art. 992, inciso II do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 1.041, de 1994.

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

MULTA AGRAVADA – INFRAÇÃO QUALIFICADA – APLICABILIDADE – A constatação nos autos de que o sujeito passivo da obrigação tributária utilizou-se de documentação inidônea a fim de promover pagamentos a beneficiários não identificados, e considerando que estes pagamentos não transitaram pelas contas de resultado econômico da empresa, vez que, seus valores foram levados e registrados em contrapartida com contas do Ativo Permanente, não caracteriza

o tipo penal previsto nos arts. 71 a 73 da lei n.º 4.503/64, sendo inaplicável à espécie a multa qualificada de que trata o artigo 44, inciso II, da Lei n.º 9.430 de 27 de dezembro de 1996

Acórdão n.º. 101-93.919, de 22 de agosto de 2002:

MULTA AGRAVADA – CUSTOS FICTÍCIOS – EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE – Restando comprovado que a pessoa jurídica utilizou-se de meios inidôneos para majorar seus custos, do que resultou indevida redução do lucro sujeito à tributação, aplicável é a penalidade exasperada por caracterizado o evidente intuito de fraude.

Acórdão n.º. 104-19.454, de 13 de agosto de 2003:

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO QUALIFICADA - JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO DA MULTA – EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - Qualquer circunstância que autorize a exasperação da multa de lançamento de ofício de 75%, prevista como regra geral, deverá ser minuciosamente justificada e comprovada nos autos. Além disso, para que a multa de 150% seja aplicada, exige-se que o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º. 4.502, de 1964. A dedução indevida de despesa médica/instrução, rendimento recebido de pessoa jurídica não declarados, bem como a falta de inclusão na Declaração de Ajuste Anual, como rendimentos, os valores que transitaram a crédito (depósitos) em conta corrente pertencente ao contribuinte, cuja origem não comprove caracteriza, a princípio, falta simples de redução indevida de imposto de renda e omissão de rendimentos, porém, não caracteriza evidente intuito de fraude, nos termos do art. 992, inciso II do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto n.º 1.041, de 1994, já que a fiscalização não demonstrou, nos autos, que a ação do contribuinte teve o propósito deliberado de impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, utilizando-se de recursos que caracterizam evidente intuito de fraude.

Acórdão n.º. 104-19.534, de 10 de setembro de 2003:

DOCUMENTOS FISCAIS INIDÔNEOS - MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO QUALIFICADA – LANÇAMENTO POR DECORRÊNCIA – SOCIEDADES CIVIS DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS - No lançamento por decorrência, cabe aos sócios da autuada demonstrar que os custos e/ou despesas foram efetivamente suportadas pela sociedade civil, mediante prova de recebimento dos bens a que as referidas notas fiscais aludem. À utilização de documentos ideologicamente falsos - "notas fiscais frias" -, para comprovar custos e/ou despesas, constitui evidente intuito de fraude e justifica a aplicação da multa qualificada de 150%, conforme previsto no art. 728, inc. III, do RIR/80, aprovado pelo Decreto n.º 85.450, de 1980.

Acórdão n.º.104-19.386, de 11 de junho de 2003:

MOVIMENTAÇÃO DE CONTAS BANCÁRIAS EM NOME DE TERCEIROS E/OU EM NOME FICTÍCIOS – COMPENSAÇÃO

DE IMPOSTO DE RENDA NA FONTE DE EMPRESA DESATIVADA - MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO QUALIFICADA – EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO DA MULTA – Cabível a exigência da multa qualificada prevista no artigo 4º, inciso II, da Lei nº 8.218, de 1991, reduzida na forma prevista no art. 44, II, da Lei nº 9.430, de 1996, quando o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964. A movimentação de contas bancárias em nome de terceiros e/ou em nome fictício, devidamente, comprovado pela autoridade lançadora, circunstância agravada pelo fato de não terem sido declarados na Declaração de Ajuste Anual, como rendimentos tributáveis, os valores que transitaram a crédito nestas contas corrente cuja origem não comprove, somado ao fato de não terem sido declaradas na Declaração de Bens e Direitos, bem como compensação na Declaração de Ajuste Anual de imposto de renda na fonte como retido fosse por empresa desativada e com inscrição bloqueada no fisco estadual, caracterizam evidente intuito de fraude nos termos do art. 992, inciso II, do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 1.041, de 1994 e autoriza a aplicação da multa qualificada.

Acórdão nº. 106-12.858, de 23 de agosto de 2002:

MULTA DE OFÍCIO – DECLARAÇÃO INEXATA – A ausência de comprovação da veracidade dos dados consignados nas declarações de rendimentos entregues, espontaneamente ou depois de iniciado o procedimento de ofício, implica em considerá-las inexatas e, nos termos da legislação tributária vigente, autoriza a aplicação da multa de setenta e cinco por cento nos casos de falta de declaração ou declaração inexata, calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo.

Acórdão nº. 101-93.251, de 08 de novembro de 2000:

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO. AGRAVAMENTO. Comprovado o evidente intuito de fraude, a penalidade aplicável é aquela prevista no artigo 44, II, da Lei nº 9.430, de 1996.

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

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

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

Art. 957 – Serão aplicadas as seguintes multas sobre a totalidade ou diferença do imposto devido, nos casos de lançamento de ofício (Lei n.º 8.218/91, art. 4º)

(...)

II – de trezentos por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.”

A Lei n.º 4.502, de 1964, estabelece o seguinte:

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

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

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

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

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

O art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, estabelece o seguinte:

Art. 44. *Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)*

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Incluída pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no

ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Incluída pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

*§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do **caput** deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)*

*§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do **caput** e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)*

I - prestar esclarecimentos; (Renumerado da alínea “a” pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991; (Renumerado da alínea “b” com nova redação pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei. (Renumerado da alínea “c” com nova redação pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

§3º Aplicam-se às multas de que trata este artigo as reduções previstas no art. 6º da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, e no art. 60 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991.

§ 4º As disposições deste artigo aplicam-se, inclusive, aos contribuintes que derem causa a ressarcimento indevido de tributo ou contribuição decorrente de qualquer incentivo ou benefício fiscal.

*§ 5º Aplica-se também, no caso de que seja comprovadamente constatado dolo ou má-fé do contribuinte, a multa de que trata o inciso I do **caput** sobre: (Incluído pela Lei nº 12.249, de 11 de junho de 2010) (Vide Lei nº 12.249/2010, art. 139, inc I, d)*

I - a parcela do imposto a restituir informado pelo contribuinte pessoa física, na Declaração de Ajuste Anual, que deixar de ser restituída por infração à legislação tributária; e (Incluído pela Lei nº 12.249, de 11 de junho de 2010) (Vide Lei nº 12.249/2010, art. 139, inc I, d).

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

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

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

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

Juridicamente, entende-se por má-fé todo o ato praticado com o conhecimento da maldade ou do mal que nele se contém. É a certeza do engano, do vício, da fraude.

O dolo implica conteúdo criminoso, ou seja, a intenção criminosa de fazer o mal, de prejudicar, de obter o fim por meios escusos. Para caracterizar dolo, o ato deve conter quatro requisitos essenciais: (a) o ânimo de prejudicar ou fraudar; (b) que a manobra ou artifício tenha sido a causa da feitura do ato ou do consentimento da parte prejudicada (c) uma relação de causa e efeito entre o artifício empregado e o benefício por ele conseguido; e (d) a participação intencional de uma das partes no dolo.

Como se vê, exige-se, portanto, que haja o propósito deliberado de modificar a característica essencial do fato gerador do imposto, quer pela alteração do valor da matéria tributável, quer pela exclusão ou modificação das características essenciais do fato gerador, com a finalidade de se reduzir o imposto devido ou evitar ou diferir seu pagamento. Inaplicável nos casos de presunção simples de omissão de rendimentos / receitas ou mesmo quando se tratar de omissão de rendimentos / receitas de fato.

No caso de realização da hipótese de fraude, o legislador tributário entendeu presente, *ipso facto*, o “intuito de fraude”. E nem poderia ser diferente, já que por mais abrangente que seja a descrição da hipótese de incidência das figuras tipicamente penais, o elemento de culpabilidade, dolo, sendo-lhes inerente, desautoriza a consideração automática do intuito de fraudar.

O intuito de fraudar referido não é todo e qualquer intuito, tão somente por ser intuito, e mesmo intuito de fraudar, mas há que ser intuito de fraudar que seja evidente.

O ordenamento jurídico positivo dotou o direito tributário das regras necessárias à avaliação dos fatos envolvidos, peculiaridades, circunstâncias essenciais, autoria e graduação das penas, impescindindo o intérprete, julgador e aplicador da lei, do concurso e/ou dependência do que ficar ou tiver que ser decidido em outra esfera.

Do que veio até então exposto necessário se faz ressaltar, como aspecto distintivo fundamental, em primeiro plano o conceito de evidente, como qualificativo do “intuito de fraudar”, para justificar a aplicação da multa de lançamento de ofício qualificada. Até porque, faltando qualquer deles, não se realiza na prática, a hipótese de incidência de que se trata.

Segundo o Dicionário Aurélio da Língua Portuguesa, tem-se que:

EVIDENTE. <Do lat. Evidente> Adj. – Que não oferece dúvida; que se compreende prontamente, dispensando demonstração; claro, manifesto, patente.

EVIDENCIAR – V.t.d I. Tornar evidente; mostrar com clareza; Conseguiu com poucas palavras evidenciar o seu ponto de vista. P. 2. Aparecer com evidência; mostrar-se, patentear-se.

De Plácido e Silva, no seu Vocabulário Jurídico, trazendo esse conceito mais para o âmbito do direito, esclarece:

EVIDENTE. Do latim evidens, claro, patente, é vocábulo que designa, na terminologia jurídica, tudo que está demonstrado, que está provado, ou o que é convincente, pelo que se entende digno de crédito ou merecedor de fé.

Exige-se, portanto, que haja o propósito deliberado de modificar a característica do fato gerador do imposto, quer pela alteração do valor da matéria tributável, quer pela exclusão ou modificação das características essenciais do fato gerador, com a finalidade de se reduzir o imposto devido ou evitar ou diferir seu pagamento.

Quando a lei se reporta à evidente intuito de fraude é óbvio que a palavra intuito não está em lugar de pensamento, pois ninguém conseguirá penetrar no pensamento de seu semelhante. A palavra intuito, pelo contrário, supõe a intenção manifestada exteriormente, já que pelas ações se pode chegar ao pensamento de alguém. Há certas ações que, por si só, já denotam ter o seu autor pretendido proceder, desta ou daquela forma, para alcançar, tal ou qual, finalidade. Intuito é, pois, sinônimo de intenção, isto é, aquilo que se deseja, aquilo que se tem em vista ao agir.

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

Acórdão n.º. 104-19.621, de 04 de novembro de 2003:

COMPROVAÇÃO DE PAGAMENTOS ATRAVÉS DA EMISSÃO DE RECIBOS RELATIVO A OBRIGAÇÕES JÁ CUMPRIDAS EM ANOS ANTERIORES - MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO QUALIFICADA – CARACTERIZAÇÃO DE EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO DA MULTA – Cabível a exigência da multa qualificada prevista no artigo 4º, inciso II, da Lei n.º 8.218, de 1991, reduzida na forma prevista no art. 44, II, da Lei n.º 9.430, de 1996, quando o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 1964. Caracteriza evidente intuito de fraude, nos termos do artigo 992, inciso II, do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto n.º 1.041, de 1994, autorizando a aplicação da multa qualificada, a prática reiterada de omitir na escrituração contábil o real destinatário e/ou causa dos pagamentos efetuados, como forma de ocultar a ocorrência do fato gerador e subtrair-se à obrigação de comprovar o recolhimento do imposto

de renda na fonte na efetivação dos pagamentos realizados. Sendo que para justificar tais pagamentos o contribuinte apresentou recibos relativos à operação de compra de imóveis, cuja obrigação já fora cumprida em anos anteriores pelos verdadeiros obrigados.

Acórdão n.º. 103-12.178, de 17 de março de 1993:

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

Acórdão n.º. 101-92.613, de 16 de fevereiro de 2000:

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

Acórdão n.º. 104-14.960, de 17 de junho de 1998:

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

Acórdão n.º. 103-07.115, de 1985:

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

Acórdão n.º. 104-17.256, de 12 de julho de 2000:

MULTA AGRAVADA – CONTA FRIA – O uso da chamada “conta fria”, com o propósito de ocultar operações tributáveis, caracteriza o conceito de evidente intuito de fraude e justifica a penalidade exacerbada.

É de se ressaltar, que não basta que atividade seja ilícita para se aplicar à multa qualificada, deve haver o evidente intuito de fraude, já que a tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das

rendas ou proventos, bastando, para incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.

Assim, entendo que, no caso dos autos, não se percebe, por parte do contribuinte, a prática de ato doloso para a configuração do ilícito fiscal. A informação de que o suplicante não logrou comprovar a origem dos valores depositados nas contas bancárias movimentadas, bem como deixou de lançar rendimentos em valores expressivos e de forma continuada, para mim caracteriza motivo de lançamento de multa simples sem qualificação.

Para concluir é de se reforçar, mais uma vez, que a simples glosa de despesas ou a simples omissão de rendimentos não dá causa para a qualificação da multa. A infração a dispositivo de lei, mesmo que resulte diminuição de pagamento de tributo, não autoriza presumir intuito de fraude. A inobservância da legislação tributária tem que estar acompanhada de prova que o sujeito empenhou-se em induzir a autoridade administrativa em erro quer por forjar documentos quer por ter feito parte em conluio, para que fique caracterizada a conduta fraudulenta.

Desta forma, só posso concluir pela inaplicabilidade da multa de lançamento de ofício qualificada, devendo a mesma ser reduzida para aplicação de multa de ofício normal de 75%.

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

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

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

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 indeferir o pedido de diligência/perícia e rejeitar as preliminares suscitadas pelo Recorrente e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso para desqualificar a multa de ofício, reduzindo-a ao percentual de 75%.

(Assinado digitalmente)

Nelson Mallmann

Processo nº 10803.000118/2008-10
Acórdão nº **2202-01.459**

S2-C2T2
Fl. 34



Ministério da Fazenda

PÁGINA DE AUTENTICAÇÃO

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

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

Histórico de ações sobre o documento:

Documento juntado por NELSON MALLMANN em 02/11/2011 16:36:52.

Documento autenticado digitalmente por NELSON MALLMANN em 02/11/2011.

Documento assinado digitalmente por: NELSON MALLMANN em 02/11/2011.

Esta cópia / impressão foi realizada por MARIA MADALENA SILVA em 07/01/2019.

Instrução para localizar e conferir eletronicamente este documento na Internet:

1) Acesse o endereço:

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

2) Entre no menu "Legislação e Processo".

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

4) Digite o código abaixo:

EP07.0119.08377.UPBZ

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

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

C5C0F56DFAE7281DA8BC41C0936BC88D04200898