



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10820.001251/2002-81
Recurso nº. : 131.883
Matéria : IRPF - Ex(s): 1997 a 1999
Recorrente : MARCUS VINÍCIUS PIMENTEL FERRAZ
Recorrida : 4ª TURMA/DRJ em SÃO PAULO - SP II
Sessão de : 05 de novembro de 2002
Acórdão nº. : 104-19.055

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

NULIDADE DO PROCESSO FISCAL - O Auto de Infração e demais termos do processo fiscal só são nulos nos casos previstos no artigo 59 do Decreto n.º 70.235, de 1972 (Processo Administrativo Fiscal).

GASTOS E/OU APLICAÇÕES INCOMPATÍVEIS COM A RENDA DECLARADA DISPONÍVEL – LEVANTAMENTO PATRIMONIAL - FLUXO FINANCEIRO - BASE DE CÁLCULO - PERÍODO-BASE DE INCIDÊNCIA - APURAÇÃO MENSAL - O Imposto de Renda das pessoas físicas, a partir de 1º de janeiro de 1989, será apurado, mensalmente, à medida que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, incluindo-se, quando comprovada pelo Fisco, a omissão de rendimentos apurada através de planilhamento financeiro ("fluxo de caixa"), onde serão considerados todos os ingressos e dispêndios realizados no mês pelo contribuinte.

LEVANTAMENTO PATRIMONIAL – FLUXO FINANCEIRO – SOBRAS DE RECURSOS – As sobras de recursos apuradas em levantamentos patrimoniais mensais realizadas pela fiscalização devem ser transferidas para o mês seguinte, pela inexistência de previsão legal para se considerar como renda consumida, desde que seja dentro do mesmo ano-calendário.

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%

D

S



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10820.001251/2002-81
Acórdão nº. : 104-19.055

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 falta de esclarecimentos, bem como o vulto dos valores omitidos 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.

ACRÉSCIMOS LEGAIS – JUROS – O crédito tributário não integralmente pago no vencimento, a partir de abril de 1995, deverá ser acrescido de juros de mora em percentual equivalente à taxa referencial SELIC, acumulada mensalmente.

Preliminar rejeitada.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por **MARCUS VINÍCIUS PIMENTEL FERRAZ**.

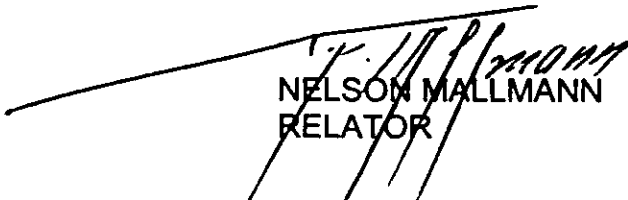
ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, **REJEITAR** a preliminar de nulidade do lançamento e, no mérito, **DAR** provimento **PARCIAL** ao recurso, para: I – excluir da base de cálculo da exigência tributária as importâncias de R\$ 59.547,94; R\$ 211.476,75 e R\$ 9.034,70, correspondentes, respectivamente, aos exercícios de 1997, 1998 e 1999, anos-calendário de 1996, 1997 e 1998; e II – reduzir a multa de lançamento de ofício qualificada de 150% para multa de lançamento de ofício normal de 75%, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO
PRESIDENTE



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10820.001251/2002-81
Acórdão nº. : 104-19.055


NELSON MALLMANN
RELATOR

FORMALIZADO EM: 11 NOV 2002

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros CLÉLIA MARIA PEREIRA DE ANDRADE, ROBERTO WILLIAM GONÇALVES, JOSÉ PEREIRA DO NASCIMENTO, JOÃO LUÍS DE SOUZA PEREIRA, VERA CECÍLIA MATTOS VIEIRA DE MORAES e REMIS ALMEIDA ESTOL. 



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10820.001251/2002-81
Acórdão nº. : 104-19.055
Recurso nº. : 131.883
Recorrente : MARCUS VINÍCIUS PIMENTEL FERRAZ

RELATÓRIO

MARCUS VINÍCIUS PIMENTEL FERRAZ, contribuinte inscrito no CPF/MF sob o nº 594.490.127-68, com domicílio fiscal na cidade de Araçatuba, Estado de São Paulo, à Rua Pinheiro, n.º 176 – Bairro Vila Nova, jurisdicionado a DRF em Araçatuba - SP, inconformado com a decisão de primeiro grau de fls. 107/132, prolatada pela Quarta Turma da DRJ em São Paulo - SP, recorre a este Conselho de Contribuintes pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 138/156.

Contra o contribuinte acima mencionado foi lavrado, em 21/03/01, o Auto de Infração de Imposto de Renda Pessoa Física de fls. 10/16, com ciência, em 26/03/01, exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de R\$ 1.978.794,76 (padrão monetário da época do lançamento do crédito tributário), a título de Imposto de Renda Pessoa Física, acrescidos da multa de lançamento de ofício qualificada de 150% (art. 44,II, da Lei n.º 9.430/96); e dos juros de mora, de no mínimo, de 1% ao mês ou fração, calculados sobre o valor do imposto, relativo aos exercícios de 1997 a 1999, correspondente, respectivamente, aos anos-calendário de 1996 a 1998.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10820.001251/2002-81
Acórdão nº. : 104-19.055

A autuação fiscal decorre da constatação de omissão de rendimentos tendo em vista a variação patrimonial a descoberto, onde se verificou excesso de aplicações sobre origens, não respaldado por rendimentos declarados/comprovado, apurada de forma mensal, através de fluxo de caixa. Infração capitulada nos artigos 1º, 2º, 3º e parágrafos, da Lei nº 7.713, de 1988; artigos 1º e 2º, da Lei nº 8.134, de 1990; e artigo 3º e 11, da Lei nº 9.250, de 1995; e artigo 21 da Lei nº 9.532, de 1997.

O Auditor-Fiscal da Receita Federal, autor do lançamento do crédito tributário, esclarece, ainda, através do Termo de Constatação e Intimação Fiscal de fls. 24/27, entre outros, os seguintes aspectos:

- que foi encaminhado a DRF Araçatuba – SP, o ofício DECAM/DIMON-99/015, de 26/03/99, expedido pelo Banco Central do Brasil, dando notícia à Coordenadoria do Sistema de Fiscalização da Secretaria da Receita Federal, de operações relativas à utilização, no exterior, de cartão de crédito internacional emitido no Brasil, pelo interessado, no montante de US\$ 854.151,43, no período de novembro de 1996 a junho de 1998;

- que pela Representação Fiscal, datada de 04/10/99, foi aberto o processo administrativo nº 10820.001752/99-56, onde, de posse dos valores dos cartões de créditos e confrontando-os com os rendimentos declarados, foi efetuada a Representação Fiscal para Fins de Transferência de Sigilo Bancário, datada de 21/02/00, documentos de fls. 104/112;

- que a Procuradoria-Seccional da Fazenda Nacional em Araçatuba – SP, ciente daquela representação, impetrou junto à Justiça Federal, uma Ação Cautelar Inominada – Quebra de Sigilo Bancário – Cumulada com Pedido de Exibição de Informações/Documentos, de Efeito Satisfativo, com Pedido de Liminar, datada de 01/03/00, documentos de fls. 116/134;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10820.001251/2002-81
Acórdão nº. : 104-19.055

- que pelo Ofício nº 309/2000, datado de 14/03/00, expedido pelo juízo da 1ª Vara Federal de Araçatuba, 7ª Subseção Judiciária do Estado de São Paulo, foi encaminhado ao Delegado da Receita Federal em Araçatuba, cópia da decisão proferida nos autos da Ação Cautelar nº 2000.61.07.0817-7, concedendo a liminar, " para determinar que se expeça ofício dirigido à Delegacia do Banco Central do Brasil em São Paulo, instruído com cópia da petição inicial, com ordem para que a autarquia apresente a este Juízo, em caráter confidencial, no prazo de 15 dias, os nomes das instituições financeiras onde o requerido mantém contas correntes, aplicações financeiras e cartões de crédito;

- que pelo Ofício nº 696/200-GRR, datado de 17/05/00, expedido pelo Juízo da 1ª Vara Federal em Araçatuba, 7ª Subseção Judiciária do Estado de São Paulo, foi encaminhado ao Delegado da Receita Federal em Araçatuba, cópia da decisão proferida nos autos da Ação Cautelar nº 2000.61.07.0817-7, movida pela Fazenda Nacional contra Marcus Vinicius Pimentel Ferraz, onde autoriza que as informações, já obtidas, sejam franqueadas, por intermédio da PSFN, à Delegacia da Receita Federal em Araçatuba, para as providências a seu cargo, e ainda, autoriza a própria Delegacia " a requisitar, diretamente, ao Srs Gerentes das agências nas quais o réu mantém conta, mediante simples apresentação de inteiro teor desta decisão e da liminar de fls. 141/147, cópias de extratos de contas correntes, cartões de crédito, cadernetas de poupança, aplicações financeiras, de cheques, de depósitos bancários, de fichas de abertura de contas correntes, de cartões de assinatura, observadas, evidentemente, as disposições do art. 198 do CTN e os atos administrativos que dispõem sobre sigilo fiscal";

- que em decorrência dos procedimentos acima citados, isto é, com a quebra do sigilo bancário do contribuinte e, conseqüentemente, de posse dos extratos bancários, cujas cópias o interessado recebe neste ato, bem como, da movimentação dos cartões de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10820.001251/2002-81
Acórdão nº. : 104-19.055

créditos internacionais, procedemos ao levantamento do fluxo de caixa dos anos calendários de 1996 a 1998.

Em sua peça impugnatória de fls. 060/85, instruída pelos documentos de fls. 86/93, apresentada, tempestivamente, em 25/04/01, o autuado, após historiar os fatos registrados no Auto de Infração, se indis põe contra a exigência fiscal, solicitando que seja acolhida a impugnação para considerar insubsistente a autuação, com base, em síntese, nas seguintes argumentações:

- que, em preliminar, (nulidade do lançamento por defeito de notificação, nulidade do lançamento por assentar-se em presunções e nulidade do lançamento por falta de relato dos fatos), tem-se que o Sr. Fiscal entregou a notificação do auto de infração a Caio César Pimentel Ferraz, que não detinha poderes do impugnante para receber notificação de lançamento tributário. Não sendo a notificação feita diretamente ao sujeito passivo da obrigação tributária, terá de sê-lo na pessoa de preposto ou mandatário dele, a teor do art. 23, inciso I, do Decreto nº 70.235, de 1972;

- que como segunda preliminar, o impugnante argúi ser nulo também o crédito tributário pelo fato de o lançamento de que se originou fundar-se em meras presunções;

- que, por outro motivo, ainda, é nulo o lançamento pela omissão do fiscal em não descrever especificamente quais os fatos tributáveis;

- que o fiscal agiu no pressuposto de que houve omissão de rendimentos, entendendo que essa omissão teria acarretado acréscimo patrimonial a descoberto, e a partir disso apurou imposto calculado sobre o montante dos valores movimentados na conta bancária e nos cartões de crédito do impugnante. Não se preocupou em perquirir sobre qual



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10820.001251/2002-81
Acórdão nº. : 104-19.055

teria sido o fato configurador da obrigação tributária que supôs existir, portanto não determinado à matéria tributável;

- que se a simples movimentação bancária e a utilização de cartões de crédito são insuficientes para amparar legitimamente lavratura de auto de infração, mais ainda insuficientes são para permitir a presunção de que todos os valores indicados nos extratos das instituições financeiras configuram renda, no sentido que lhe dá o Código Tributário Nacional, em seu art. 43;

- que a conclusão de que as movimentações bancárias e por via de cartões de crédito constituem-se em omissão de receitas tributáveis, não é verdadeira;

- que o lançamento tributário com base em extratos e depósitos bancários não é previsto em nossa legislação, mesmo ante forte indícios de movimentação financeira, e por isso é repudiada pela jurisprudência e a doutrina. A autoridade administrativa não pode efetuar lançamento amparada em meros indícios colhidos em extratos ou outros documentos fornecidos pelos bancos. Deve buscar amparar sua atuação em fiscalização, para identificação de elementos concretos, que possam justificar o lançamento efetuado. Na apuração da matéria tributável, se utilizar extratos bancários que lhe tenham chegado às mãos, pode fazê-lo apenas como subsidio para sua fiscalização, e não como elemento de convicção e de autuação;

- que se a autoridade aponta omissão de rendimentos, tem o dever de esclarecer o fundamento dessa acusação. Não é possível que ela possa imputar sonegação de rendimentos sem dizer ao menos qual o fato que ela supõe tenha caracterizado a infração. Não que a autoridade lançadora possa assentar a tributação em conjeturas, mas o que o reclamante está a dizer é que o fiscal nem mesmo revelou qual teria sido o ato que ele



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10820.001251/2002-81
Acórdão nº. : 104-19.055

admitiu como praticado pelo contribuinte para ensejar a percepção dos rendimentos que omitiu;

- que também não demonstrou tenha ocorrido acréscimo patrimonial, embora faça referência a isso. Pelo contrário, o que os papéis fornecidos pelas instituições financeiras mostram é a movimentação sucessiva de quantias, quantias que a toda evidência são a expressão de uma mesma disponibilidade, que vai sendo movimentada seguidamente;

- que as quantias movimentadas, por sua vez, como bem explicado em outra parte desta petição, não podem ser consideradas em seu conjunto, como representativas de um estado de riqueza. Foram movimentadas paulatinamente, de forma sucessiva, de tal modo que, admitindo a prática de atividade comercial, como fez a autoridade lançadora, uma compra seria feita após recebimento do produto da venda da compra anterior. E na análise desses valores não poderia ser desprezado o custo que se pagou para adquirir o bem a ser revendido;

- que se antecipou o fisco em quebrar o sigilo bancário do recorrente, sem mencionar exatamente quais os fatos ensejadores da tributação. Colheu extratos desejados, mas não descreveu as infrações cometidas pelo recorrente. Utilizou, como matéria tributável, repita-se, os extratos mencionados. E os valores considerados como tributáveis, correspondem exatamente ao montante dos extratos;

- que o total lançado, incluindo o principal, ou seja, o imposto de renda sobre a soma dos valores brutos tidos como renda sonegada, multa de ofício de 150%, e juros moratórios calculados pela taxa Selic, alcança montante que configura confisco. O contribuinte não tem renda nem patrimônio que possam fazer frente à vultosa quantia lançada, nem perspectiva de um dia ter condições de arcar com tamanha obrigação;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10820.001251/2002-81
Acórdão nº. : 104-19.055

- que ainda que fosse cabível a tributação, o valor da exigência deveria ser expurgado da indevida contagem de juros pela Taxa Selic.

Em 07 de julho de 2001, a DRJ de Ribeirão Preto – SP, transforma o julgamento em diligência com a solicitação para que a fiscalização da DRF em Araçatuba - SP informe, entre os valores computados como “saída” por conta corrente, quais representam aplicação financeira, amparado, em síntese, nas seguintes considerações:

- que o acréscimo patrimonial a descoberto é fato gerador do imposto de renda como proventos de qualquer natureza como definido no CTN, art. 13, II, pelo simples fato de que ninguém aumenta patrimônio sem a obtenção dos recursos para isso necessários. A eventual diferença ou descompasso demonstrado na evolução patrimonial evidencia a obtenção de recursos não conhecidos pelo fisco. Porém, a presunção contida no dispositivo citado não é absoluta, mas relativa, na medida em que admite prova em contrário. Entretanto, essa prova deve ser feita pelo acusado, uma vez que a legislação define o descompasso patrimonial como fato gerador do imposto, sem impor condições ao sujeito ativo além da demonstração do referido desequilíbrio;

- que o levantamento do acréscimo patrimonial não justificado é forma indireta de apuração de rendimentos omitidos, devendo o fisco provar a aquisição de bens e/ou aplicações de recursos e ao contribuinte cabe a prova da origem dos recursos utilizados;

- que, no caso, o fisco considerou como aplicações, além dos gastos com cartão de créditos, as saídas das contas correntes, assim entendidas a soma dos cheques emitidos mais as aplicações financeiras;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10820.001251/2002-81
Acórdão nº. : 104-19.055

- que salve melhor juízo, não se pode atribuir todas as “saídas” ou cheques emitidos como aplicação de recursos, devendo os extratos bancários serem utilizados de forma subsidiária. A fiscalização deve ter o devido cuidado de provar nos autos que os valores lançados a débito em conta corrente representam dispêndios realizados pelo contribuinte. Esta prova cabe ao fisco. Ao contribuinte cabe provar a origem dos recursos utilizados;

- que no caso em análise, não foram discriminados quais os valores representam aplicações financeiras e quais representam cheques emitidos.

Em 08 de agosto de 2001, a DRF em Araçatuba – SP, atende a solicitação, conforme consta do Relatório de Diligência de fls. 100/104.

Após resumir os fatos constantes da autuação e as principais razões apresentadas pelo impugnante, a autoridade singular conclui pela procedência parcial da ação fiscal e pela manutenção em parte do crédito tributário lançado, baseado, em síntese, nas seguintes considerações:

- que em preliminar o impugnante suscita a nulidade do lançamento, argumentando que o auto de infração foi entregue a Caio Pimentel Ferraz, que não detinha poderes para receber a notificação.

- que se encontra anexado à fls. 18 o Instrumento Público de Procuração no qual Marcus Vinicius Pimentel Ferraz consta como Outorgante, nomeando e constituindo seu procurador Caio César Pimentel Ferraz, conferindo-lhe, entre outros, poderes para representa-lo junto à Secretaria da Receita Federal, especificando que o outorgado poderia diligenciar qualquer assunto e/ou procedimento em nome dele, Outorgante, pagar imposto, taxas e emolumentos, acompanhar processos, assinar documentos, juntar e retirar



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10820.001251/2002-81
Acórdão nº. : 104-19.055

documentos, fazer provas e alegações, (...) tomar ciência de despachos, receber intimações e tudo o mais praticado na defesa dos direitos e interesses dele, Outorgante;

- que pelo Termo de Comunicação de fls. 37, o auditor responsável pelo procedimento fiscal noticiou o acatamento do pedido, ressaltando que as futuras correspondências seriam enviadas para o novo endereço, mas que, com base na procuração em seu poder, continuaria a entregar cópias ao procurador;

- que, com efeito, a partir dessa comunicação, os termos expedidos pela fiscalização, além de assinados pelo procurador Caio Cezar Pimentel Ferraz, encontram-se acompanhados de avisos de recepção que comprovam a ciência dada por via postal ao contribuinte;

- que com o auto de infração repetiu-se tal procedimento. Como se pode verificar às fls. 09/15, esse documento foi firmado pelo procurador na data de 26/03/2001, enquanto o Aviso de Recebimento de fls. 57, assinado na data de 03/04/2001, comprova a remessa do mesmo para o endereço indicado pelo próprio contribuinte;

- que tendo em vista não constar nos autos qualquer documento que comprove terem sido retirados do citado procurador os poderes que lhe foram outorgados pelo Instrumento Público de Procuração e que a notificação do lançamento deu-se regularmente ao contribuinte, afasta-se a preliminar de nulidade suscitada por defeito na notificação;

- que quanto à arguição das preliminares de nulidade do lançamento por assentar-se em presunções e nulidade do lançamento por falta de relato dos fatos, por comportarem aspectos que dizem respeito ao mérito, serão analisadas juntamente com este;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10820.001251/2002-81
Acórdão nº. : 104-19.055

- que, quanto ao mérito, tem-se que inicialmente, cabe esclarecer que a tributação do acréscimo patrimonial a descoberto deriva de uma presunção legalmente estabelecida no § 1º do art. 3º da Lei nº 7.713, de 1988. Portanto, a própria lei define que na ocorrência de um acréscimo patrimonial incompatível com os rendimentos declarados presume-se a existência de rendimento tributável;

- que ao fazer uso de uma presunção legalmente estabelecida, o fisco fica dispensado de provar, no caso concreto, a omissão de rendimentos, cabendo ao contribuinte a prova em contrário. É o que se depreende dos artigos 333 e 334 do Código de Processo Civil;

- que no caso vertente, de posse dos dados obtidos mediante a quebra do sigilo bancário do contribuinte, o autuante efetuou um cotejo entre as disponibilidades por ele informadas nas declarações de ajuste apresentadas e as saídas de contas-correntes exteriorizadas por cheques e aplicações financeiras, somadas aos gastos com cartões de crédito;

- que a comparação revelou um descompasso entre os desembolsos financeiros e os recursos declarados. Assim, foi lavrada a intimação de fls. 23/26, na qual o auditor fiscal solicita esclarecimentos sobre as situações deficitárias reveladas, acompanhados de provas documentais, prevenindo-o, ainda, da possibilidade de ocorrência de lançamento de ofício nos termos do artigo 6º e §§ da Lei nº 8.021, de 1990, em caso de não atendimento às solicitações feitas;

- que o procedimento adotado pelo autuante encontra-se legalmente amparado. O não atendimento à intimação para esclarecer o descompasso detectado entre os rendimentos declarados e os gastos representados pela movimentação bancária e



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10820.001251/2002-81
Acórdão nº. : 104-19.055

despesas com cartões de crédito deu ensejo à transformação do que até então constituía um indício, em presunção de omissão de rendimentos;

- que se note que o que se tributa é a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de rendimentos ou proventos presumidamente omitidos. Não incumbe ao fisco, portanto, esclarecer se tais rendimentos são produto do capital, do trabalho ou de ambos, pois se a presunção é de omissão de rendimentos tributáveis, claro está que estes se enquadram no conceito de fato gerador do imposto de renda;

- que os argumentos apresentados pelo impugnante, erigidos sobre a hipótese de que os rendimentos tributados seriam oriundos de atividade mercantil, desacompanhados de qualquer documento comprobatório, não lhe socorrem;

- que, em primeiro lugar, porque essa hipótese é equivocada, pois o autuante, justamente por estar fazendo uso de uma presunção legal de omissão de rendimentos, não fez referência ao tipo de atividade que os teria originado;

- que caberia ao impugnante, se pretendia ter reduzido os valores tributados mediante consideração dos custos incorridos, apresentar as provas hábeis e idôneas, capazes de alterar os fundamentos do lançamento. Não o fazendo, restringindo-se ao campo das argumentações, não propicia o atendimento ao pleito;

- que é de se observar, ainda, que, diferentemente do que se afirma, o valor considerado pelo autuante como rendimentos omitidos não correspondem à soma das quantias representativas da movimentação bancária, mas à diferença entre os recursos declarados e os valores extraídos dos extratos bancários representativos de saídas de contas-correntes, somados às despesas com cartões de crédito;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10820.001251/2002-81
Acórdão nº. : 104-19.055

- que, contudo, embora a adoção do critério de levantamento de acréscimo patrimonial a descoberto mostre-se adequado, entendo que autuação merece reparos;

- que por se tratar à análise de uma comparação entre recursos e aplicações, os valores que representam gastos devem ser comprovados pelo fisco, cabendo ao contribuinte a prova da origem dos recursos;

- conquanto a movimentação de cheques, quando em confronto com os rendimentos declarados ofereça indícios de omissão de rendimentos, não é condição suficiente para configurar tais documentos como representativos de gastos efetivamente realizados. Necessário se faz, nessa circunstância, o aprofundamento das investigações fiscais;

- que a identificação dos gastos representados pelos cheques ou saques constitui dever da autoridade lançadora, pois, ao valer-se desse critério, está ela a alegar a realização dos dispêndios, cabendo-lhe, portanto, a prova. Inexiste, neste passo, presunção legal que a dispense de tal comprovação;

- que a utilização de cheques e de saques bancários como aplicações de recursos, sem a comprovação de que estes se converteram efetivamente em gastos suportados pelo fiscalizado tem sido refutada, também, pelo Primeiro Conselho de Contribuintes;

- que pelas razões expostas, opino pela reparação do lançamento mediante exclusão dos valores imputados como gastos na análise da evolução patrimonial, referentes aos cheques emitidos;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10820.001251/2002-81
Acórdão nº. : 104-19.055

- que as compras efetuadas com cartões de crédito, assim como as aplicações financeiras, constituem, inquestionavelmente, bens que em algum momento ingressaram no patrimônio do contribuinte, ainda que consumidos ao longo do período examinado. A esse aumento de patrimônio deve corresponder a existência de rendimentos suficientes para sua aquisição que, se não declarados, presumem-se omitidos;

- que, quanto a Taxa Selic, é de se lembrar que não cabe às autoridades julgadoras administrativas a apreciação e decisão de questões referentes à constitucionalidade de atos legais, visto que a Constituição Federal, por meio dos artigos 97 e 102, confere tal competência exclusivamente ao Poder Judiciário;

- que da análise dos dispositivos legais regulamentadores depreende-se que o agravamento da penalidade com base no inciso II do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, procede, tendo em vista que a conduta do contribuinte revela intuito de impedir o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador de imposto de renda mediante omissão de rendimentos.

As ementas que consubstanciam os fundamentos da decisão da Quarta Turma da DRJ em São Paulo, são as seguintes:

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

Ano-calendário: 1996, 1997, 1998

Ementa: PRELIMINAR. NULIDADE. DEFEITO DE NOTIFICAÇÃO

Constatado nos autos que a notificação do lançamento ao sujeito passivo deu-se regularmente, com observância das normas legais, afasta-se a preliminar de nulidade suscitada. A ciência do auto de infração dada paralelamente à pessoa legalmente autorizada a tal, não configura defeito de notificação.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10820.001251/2002-81
Acórdão nº. : 104-19.055

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO.

Invocando uma presunção legal de omissão de rendimentos, a autoridade lançadora exime-se de provar no caso concreto a sua ocorrência, transferindo o ônus da prova ao contribuinte. Somente a apresentação de provas inequívocas é capaz de elidir essa presunção estabelecida pela lei.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL MENSAL – FLUXO DE RECURSOS E APLICAÇÕES – CHEQUES.

A identificação dos gastos representados pelos cheques emitidos ou saques constitui dever da autoridade lançadora, para sua imputação como aplicações no fluxo de caixa.

APURAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. CONFISCO. INCONSTITUCIONALIDADE DA TAXA SELIC.

A apuração do crédito tributário, incluindo a exigência de juros de mora com base na Taxa Selic decorre de disposições expressas em lei. A apreciação e decisão de questões que versem sobre a constitucionalidade de atos legais são de competência exclusiva do Poder Judiciário, salvo se já houver decisão do Supremo Tribunal Federal declarando a inconstitucionalidade da lei ou ato normativo, hipótese em que compete à autoridade julgadora afastar a sua aplicação.

Lançamento Procedente em Parte.”

Cientificado da decisão de Primeira Instância, em 12/06/02, conforme Termo constante às fls. 134/137, e, com ela não se conformando, o recorrente interpôs, em tempo hábil (11/07/02), o recurso voluntário de fls. 138/156, no qual demonstra irresignação contra a decisão supra ementada, baseado, em síntese, nas mesmas razões expendidas na fase impugnatória, reforçado pelas seguintes considerações:

- que antes, porém, de passar às questões apreciadas pela Delegacia de Julgamento, lembra o recorrente que em sua petição, na exposição dos fatos, argüiu nulidade na constituição do crédito tributário, caracterizada pela falta de assinatura, na



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10820.001251/2002-81
Acórdão nº. : 104-19.055

notificação, do Sr. Chefe da repartição, ato obrigatório no caso, em que o auto de infração não foi lavrado no local da infração, como exige o art. 10 do Decreto nº 70.235/72, e o procedimento caracterizou-se como atividade interna da repartição. Tratando-se de nulidade, pode esse vício ser levantado em qualquer fase do processo;

- que sob o tópico "Alterações provocadas pela exclusão de cheques das aplicações consideradas nos fluxos de caixa anuais e inclusão dos recursos informados em diligência fiscal", a decisão recorrida criou demonstrativos em que excluem da base de cálculo do imposto valores considerados como aplicações financeiras e inclui valores considerados como recursos com que contou o contribuinte;

- que as exclusões da base de cálculo do imposto são de cheques que haviam sido indevidamente considerados pelo Sr. Fiscal autuante como aplicações de recursos, dado que, como argumentou o contribuinte em sua impugnação, ele não fizera qualquer ajuste nos valores representativos da movimentação financeira, reconhecendo tudo como se fosse receita. A inclusão de valores como origem de recursos diz respeito a resgatas de aplicações financeiras;

- que conquanto o ajuste procedido pelo douto julgador atenda o que pleiteou o recorrente em sua impugnação ao dizer que os valores estavam compreendidos em um giro e, portanto não podiam ter sido considerados todos como rendimentos tributáveis, incorreu igualmente em equívoco.

Consta às fls. 162/177 verifica-se a formalização de medida cautelar fiscal, com medida liminar decretando a indisponibilidade dos bens e determinação para que se oficiasse o Cartório de Registro de Imóveis de Araçatuba.

É o Relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10820.001251/2002-81
Acórdão nº. : 104-19.055

VOTO

Conselheiro NELSON MALLMANN, Relator

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

Da análise dos autos se verifica que a acusação que pesa contra o suplicante é de omissão de rendimentos tendo em vista a variação patrimonial a descoberto, caracterizando sinais exteriores de riqueza, que evidenciam a renda mensalmente auferida e não declarada, apurada de forma mensal, através de fluxo de caixa. Infração capitulada nos artigos 1º, 2º, 3º e parágrafos, da Lei nº 7.713, de 1988; artigos 1º e 2º, da Lei nº 8.134, de 1990; e artigo 3º e 11, da Lei nº 9.250, de 1995; e artigo 21 da Lei nº 9.532, de 1997.

Resta para a discussão neste colegiado a preliminar de nulidade do lançamento argüida pelo suplicante por entender que houve a falta de assinatura, na notificação, do Chefe da repartição, ato obrigatório, em que o auto de infração não foi lavrado no local da infração, como exige o art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, bem como, a matéria de mérito relativo à omissão de rendimentos relativo a acréscimo patrimonial a descoberto apurado através de "fluxo de caixa".

De início, cumpre apreciar a questão da preliminar de nulidade argüida pelo suplicante, sob o entendimento de que tenha ocorrido ofensa aos princípios constitucionais do devido processo legal.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUENTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10820.001251/2002-81
Acórdão nº. : 104-19.055

É de se esclarecer, que o fato de o contribuinte ter sido autuado via lavratura de Auto de Infração (art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972), ao invés de lavratura de Notificação de Lançamento (art. 11 do Decreto nº 70.235, de 1972) é totalmente irrelevante, não se afigura subversão do devido processo legal, posto que não existe ordem de preferência impositiva para a utilização de um em detrimento de outro. É usual a utilização da lavratura de Auto de Infração quando a origem vem da fiscalização externa, contendo a assinatura dos autuantes, não havendo, entretanto, a previsão legal para que conste a assinatura do Chefe da repartição, e a lavratura da Notificação de Lançamento quando a origem vem da revisão interna, este sim consta, normalmente, a assinatura do Chefe da Revisão Interna.

Verifica-se, também, que ao 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, garantindo-se, portanto, ao contribuinte o contraditório e a ampla defesa.

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

Verifica-se, ainda, que o Auto de Infração às fls.10/17, identifica por nome e CPF o autuado, esclarece que foi lavrado na DRF/Araçatuba - SP, cuja ciência foi em 26/03/01 e descreve, as irregularidades praticadas e o seu enquadramento legal, assinado pelo Auditor-Fiscal da Receita Federal, cumprindo o disposto no art. 142 do CTN, ou seja, o ato é próprio do agente administrativo investido no cargo de Auditor-Fiscal.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10820.001251/2002-81
Acórdão nº. : 104-19.055

Ora, 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.

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.

Como se vê não procede à alegação de preterição do direito de defesa, haja vista que o suplicante teve a oportunidade de oferecer todos os esclarecimentos que achasse necessário e exercer sua ampla defesa na fase do contencioso administrativo.

O Decreto n.º 70.235/72, em seu artigo 9º, define o auto de infração e a notificação de lançamento como instrumentos de formalização da exigência do crédito tributário, quando afirma:

“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 8.748/93:

“A exigência de crédito tributário, a retificação de prejuízo fiscal e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada imposto, contribuição ou



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10820.001251/2002-81
Acórdão nº. : 104-19.055

penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito."

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

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, diz o Processo Administrativo Fiscal - Decreto n.º 70.235/72:

"Art. 59 - São nulos:

- I - Os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;
- II - Os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa."



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10820.001251/2002-81
Acórdão nº. : 104-19.055

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 preceitos estabelecidos na legislação em vigor e o lançamento foi efetuado com base em dados reais sobre o suplicante, conforme se constata nos autos, com perfeito embasamento legal e tipificação da infração cometida. Como se vê, não procede a 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.

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10820.001251/2002-81
Acórdão nº. : 104-19.055

Ora, o estado não possui qualquer interesse subjetivo nas questões, também no processo administrativo fiscal. Daí, os dois pressupostos basilares que o regulam: a legalidade objetiva e a verdade material.

Sob a legalidade objetiva, o lançamento do tributo é atividade vinculada, isto é, obedece aos estritos ditames da legislação tributária, para que, assegurada sua adequada aplicação, esta produza os efeitos colimados (artigos 3º e 142, parágrafo único do Código Tributário Nacional).

Nessa linha, compete, inclusive, à autoridade administrativa, zelar pelo cumprimento de formalidade essenciais, inerentes ao processo. Daí, a revisão do lançamento por omissão de ato ou formalidade essencial, conforme preceitua o artigo 149, IX da Lei n.º 5.172/66. Igualmente, o cancelamento de ofício de exigência infundada, contra a qual o sujeito passivo não se opôs (artigo 21, parágrafo 1º, do Decreto n.º 70.235/72).

Sob a verdade material, citem-se: a revisão de lançamento quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado (artigo 149, VIII, da Lei n.º 5.172/66); as diligências que a autoridade determinar, quando entendê-las necessária ao deslinde da questão (artigos 17 e 29 do Decreto n.º 70.235/72); a correção, de ofício, de inexatidões materiais devidas a lapso manifesto (artigo 32, do Decreto n.º 70.235/72).

Como substrato dos pressupostos acima elencados, o amplo direito de defesa é assegurado ao sujeito passivo, matéria, inclusive, incita no artigo 5º, LV, da Constituição Federal de 1988.

A lei não proíbe o ser humano de errar: seria antinatural se o fizesse; apenas cominam sanções mais ou menos desagradáveis segundo os comportamentos e atitudes que deseja inibir ou incentivar.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10820.001251/2002-81
Acórdão nº. : 104-19.055

Todo erro ou equívoco deve ser reparado tanto quanto possível, da forma menos injusta tanto para o fisco quanto para o contribuinte.

Nesse contexto, passo ao exame de mérito da lide.

Como visto, anteriormente, o lançamento se refere ao acréscimo patrimonial a descoberto – sinais exteriores de riqueza, apurados pelos “Demonstrativos de Origens e Aplicações de Recursos”, realizados através de “Fluxos Financeiros”, apurados de forma mensal.

Assim, verifica-se que o Fisco constatou, através do levantamento de entradas e saídas de recursos - “fluxo de caixa” - “fluxo financeiro”, que o contribuinte apresentava, nos períodos examinados, um “saldo negativo” - “acrécimo patrimonial a descoberto”, ou seja, havia consumido mais do que tinha de recursos com origem justificada.

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

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

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10820.001251/2002-81
Acórdão nº. : 104-19.055

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 constatada na posição do final do período em comparação da mesma situação no seu início é considerada 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 receitas auferidas (tributadas, não tributadas ou tributadas exclusivamente na fonte).

No caso em questão, a tributação não decorreu do comparativo entre as situações patrimoniais do contribuinte ao final e início do período. Não pode se tratada, portanto, como simples acréscimo patrimonial. Assim 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 CTN, 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).



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10820.001251/2002-81
Acórdão nº. : 104-19.055

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 o 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 7.713/88:

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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10820.001251/2002-81
Acórdão nº. : 104-19.055

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 8.134/90:

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 8.021/90:

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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10820.001251/2002-81
Acórdão nº. : 104-19.055

§ 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, citada 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.

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.

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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10820.001251/2002-81
Acórdão nº. : 104-19.055

Assim, entendo que os rendimentos omitidos apurado, mensalmente, pela fiscalização, a partir de 01/01/89, 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 de que os saldos positivos (disponibilidades) apurados em um ano possam ser utilizados no ano seguinte, pura e simples, já que entendimento pacífico nesta Câmara que o Imposto de Renda das pessoas físicas, a partir de 01/01/89, será apurado, mensalmente, à medida que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, incluindo-se, quando comprovados pelo Fisco, a omissão de rendimentos apurados através de planilhamento financeiro 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 levado a efeito baseou-se em levantamentos mensais de origem e aplicações de recursos (fluxo financeiro ou de caixa), onde, a princípio,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10820.001251/2002-81
Acórdão nº. : 104-19.055

constata-se que houve a disponibilidade econômica de renda maior do que a declarada pelo suplicante, caracterizando omissão de rendimentos passíveis de tributação.

Por outro lado, é entendimento pacífico, nesta Câmara, 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 e empréstimos (já tributados, não tributados, não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte) declarados ou não, bem como todos os dispêndios possíveis de se apurar, a exemplo de: despesas bancárias, água, luz, telefone, empregada doméstica, cartões de crédito, juros pagos, pagamentos diversos, aquisições de bens e direitos (móveis e imóveis), etc., apurados mensalmente.

Assim, não dúvidas que o lançamento foi realizado dentro dos parâmetros legais. Entretanto, se faz necessário algumas considerações específicas quanto à matéria de prova.

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 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.

A jurisprudência deste Primeiro Conselho de Contribuintes é clara a respeito do ônus da prova. Pretender a inversão do ônus da prova, como formalizado na peça recursal, agride não só a legislação, como a própria racionalidade. Assim, se de um lado, o



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10820.001251/2002-81
Acórdão nº. : 104-19.055

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.

O recorrente alega em tese a falta de previsão legal para embasar lançamentos tendo por base tributável valores constantes em extratos bancários, já que no seu entender a movimentação financeira somente pode ser utilizada para o cômputo da base de cálculo do IR quando aliada a sinais exteriores de riqueza, e no caso em questão, pela inexistência de indícios de acréscimo patrimonial, o fisco não poderia ter utilizado a movimentação financeira como meio de arbitramento do imposto, por total inexistência do respectivo fato imponible.

Concordo com o recorrente se o assunto for lançamento de crédito tributário como base, unicamente, em valores constantes de cheques emitidos, já que, nestes casos, há a necessidade da perquirição das destinações dos valores, o necessário nexo causal entre os cheques e o benefício do sujeito passivo. Entretanto, no tocante a matéria recursal não se pode dizer a mesma coisa. Os demonstrativos elaborados mostram onde foram aplicados os recursos, que, no caso específico, foi em aplicações financeiras em nome do próprio suplicante e gastos com cartões de crédito.

Assim, no caso da matéria recursal, não há que se falar em lançamento com base em valores constantes de extratos bancários, já que a tributação se deu por acréscimo patrimonial a descoberto, levando em conta os gastos efetuados e aplicações financeiras realizadas pelo suplicante, ou seja, a tributação teve como base de lançamento o "fluxo de caixa".



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10820.001251/2002-81
Acórdão nº. : 104-19.055

Os problemas na tributação surgiram na forma de se lançar os valores constantes dos extratos bancários e não no aspecto legal permissivo da utilização dos extratos bancários.

Entretanto, só por amor a argumentação, permite-me esclarecer alguns aspectos sobre lançamentos embasados em extratos bancários. Repito que não é o caso em questão, já que o lançamento tem como base os dispêndios e aplicações financeiras realizadas pelo suplicante.

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10820.001251/2002-81
Acórdão nº. : 104-19.055

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 depósitos bancários (extratos bancários), não posso deixar de concordar que a partir do ano de 1997, com o advento da Lei n. 9.430/96, existe o permissivo legal para tributação de depósitos bancários não justificados como se "omissão de rendimentos" fosse.

Diz a legislação de regência:

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).



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10820.001251/2002-81
Acórdão nº. : 104-19.055

§ 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.”

Da interpretação do dispositivo legal acima transcrito 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 se observará os seguintes critérios:

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);



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10820.001251/2002-81
Acórdão nº. : 104-19.055

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.

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 (comprovados ou não) 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 ou não tributáveis, cabe a constituição de crédito tributário como se omissão de rendimentos fossem, desde que regularmente intimado a prestar esclarecimentos e comprovações;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10820.001251/2002-81
Acórdão nº. : 104-19.055

V – na hipótese de créditos (comprovados ou não) 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 ou não tributáveis, cabe a constituição de crédito tributário como se omissão de rendimentos fossem, desde que regularmente intimado a prestar esclarecimentos e comprovações.

Assim, desde que o procedimento fiscal esteja lastreado nas condições imposta pelo permissivo legal, entendo que seja do contribuinte o ônus de provar a origem dos recursos depositados em sua conta corrente, ou seja, de provar que há depósitos, devidamente especificados, que representam aquisição de disponibilidade financeira não tributável.

É óbvio para que se proceda a 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, sendo irrelevante se no levantamento a fiscalização, equivocadamente, não considerou alguma situação análoga citada pelo contribuinte, tais como: (I) empréstimos de terceiros, não vinculados à empresa da qual o autuado é sócio, e depositado na conta bancária deste; (II) valores recebidos e repassados a terceiros por conta e ordem destes, mediante depósito bancário momentâneo; (III) retorno de recursos devolvidos ao titular da conta e depositados no mesmo banco; (IV) suprimientos fornecidos por pessoas não relacionadas nos itens anteriores; e (V) transferências entre contas.

Desta forma, no que concerne à renda presumida, assim considerados depósitos bancários de origem não comprovada, trata-se de presunção legal “jûris tantum”. Isto é, ante o fato material constatado, qual seja depósitos/créditos em conta bancária, sobre



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10820.001251/2002-81
Acórdão nº. : 104-19.055

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 9.430/96, art. 42).

Ora, o efeito da presunção “jûris tantum” é de inversão do ônus da prova. Portanto, cabe ao sujeito passivo apresentar provas de origem de tais rendimentos presumidos.

Em sua peça recursal, o suplicante questionou o acréscimo patrimonial a descoberto, apurado pela fiscalização, oferecendo esclarecimentos e pontos de vista que no meu entendimento devem ser revistos.

Sem dúvidas, que cabe razão ao suplicante quando assevera que devem ser considerados como recursos do contribuinte os saldos positivos mensalmente apontados nos demonstrativos de fls. 128 e seguintes.

A jurisprudência deste Primeiro Conselho de Contribuintes têm-se manifestado, em diversas oportunidades, que as sobras de recursos apuradas em levantamentos patrimoniais mensais realizadas pela fiscalização, devem ser transferidas para o mês seguinte, pela inexistência de previsão legal para se considerar como renda consumida, desde que seja dentro do mesmo ano-calendário.

Nota-se, dos autos, que a decisão singular entendeu que valores constantes de extratos bancários por si só não se conceituam como renda, no sentido de disponibilidade econômica ou jurídica. O princípio da legalidade objetiva e estrita e da conseqüente conceituação cerrada do fato gerador da obrigação tributária impunham, quando for o caso, a pesquisa do necessário nexos causal entre o valor consignado no extrato bancário e o benefício do sujeito passivo. Como a fiscalização efetuou simples somas de cheques



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10820.001251/2002-81
Acórdão nº. : 104-19.055

emitidos/debitados, presumidos como sinais exteriores de riqueza, não restou outra alternativa para a decisão singular se não desconsidera-los.

A exclusão da base tributável dos valores constantes dos cheques, aliado ao ingresso de alguns recursos aceitos pela decisão singular provocou mudanças nos demonstrativos de origens e aplicações (fluxo de caixa), gerando em determinados meses saldos positivos de recursos. Recursos não considerados nos meses seguintes pela decisão singular, conforme se demonstra abaixo:

DEMONSTRATIVO DE SALDOS POSITIVOS DE RECURSOS

MÊS-ANO- CALENDÁRIO	1996	1997	1998
JANEIRO	-.-	211.476,75	-.-
FEVEREIRO	60.513,91	-.-	-.-
MARÇO	4.584,00	-.-	-.-
ABRIL	-.-	-.-	2.577,30
MAIO	11.379,99	-.-	-.-
JUNHO	-.-	-.-	-.-
JULHO	95.344,02	-.-	-.-
AGOSTO	-.-	-.-	-.-
SETEMBRO	5.311,38	-.-	-.-
OUTUBRO	871,73	-.-	3.058,55
NOVEMBRO	-.-	-.-	3.398,85
DEZEMBRO	-.-	-.-	-.-



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10820.001251/2002-81
Acórdão nº. : 104-19.055

Desta forma, se faz necessário excluir da base tributável os valores de R\$ 59.547,94; R\$ 211.476,75 e R\$ 9.034,79, relativo aos exercícios de 1997 a 1999, respectivamente.

Neste processo, em especial, se faz necessário ressaltar, que independentemente do teor da peça impugnatória e da peça recursal incumbe a este colegiado, verificar o controle interno da legalidade do lançamento, bem como, observar a jurisprudência dominante na Câmara, para que as decisões tomadas sejam as mais justas possíveis, dando o direito de igualdade para todos os contribuintes.

Entendo, que neste processo, se faz necessário à evocação da justiça fiscal, no que se refere à multa qualificada aplicada, decorrente do art. 992, II, do RIR/94, que prevê sua aplicação nos casos de evidente intuito de fraude, conforme farta Jurisprudência emanada deste Egrégio Primeiro Conselho de Contribuintes, bem como da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Como se vê nos autos, o contribuinte foi autuado sob a acusação de presunção de omissão de rendimentos, caracterizada através da elaboração do Demonstrativo de Origens e Aplicações de Recursos.

Entretanto, o auto de infração noticia a aplicação da multa de lançamento de ofício qualificada de 150%, sob o frágil argumento de que diante da falta esclarecimentos, bem como, pelo vulto dos valores omitidos pelo contribuinte, em confronto com os rendimentos declarados durante aos anos-calendário de 1996 a 1998, se faz necessário qualificar a aplicação da multa de lançamento de ofício.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10820.001251/2002-81
Acórdão nº. : 104-19.055

Constata-se, ainda, que conforme o Auto de Infração, as parcelas tributadas constituem presunção de omissão de rendimentos tendo por base valores lançados com base em acréscimo patrimonial a descoberto, sem a justificação da devida origem.

Trata-se aqui, de questão delicada. Entendo, 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 artigo 992 do RIR/94. Ou seja, para que ocorra a incidência da hipótese prevista no inciso II do artigo 992 do RIR/94, aprovado pelo Decreto n.º 1.041, de 1994, é necessário que esteja perfeitamente caracterizado o evidente intuito de fraude.

É sabido, que deve-se sempre ter em mente o velho princípio de direito no sentido de que "fraude não se presume" "se prova". Ou seja, há de se ter no processo provas sobre o evidente intuito de fraude praticado pelo acusado. Não é razoável se querer, simplesmente, presumir a ocorrência da fraude.

Não há dúvidas, que o termo sonegação, no sentido da legislação tributária reguladora do IPI, "é toda ação ou omissão dolosa, tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais ou das condições pessoais do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente".

Porém, para a legislação tributária reguladora do Imposto de Renda, o conceito acima integra, juntamente com o de fraude e conluio da aplicável ao IPI, o de "evidente intuito de fraude".



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10820.001251/2002-81
Acórdão nº. : 104-19.055

Como se vê o artigo 992, II, do RIR/94, que representa a matriz da multa qualificada (agravada/majorada), reporta-se aos artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502/64, que prevêem o intuito de se reduzir, impedir ou retardar, total ou parcialmente, o pagamento de uma obrigação tributária, ou simplesmente ocultá-la.

É cristalino, que o processo tributário instaurado não oferece nenhuma prova segura sobre a prática do evidente intuito de fraude. O que ficou evidenciado foi o fato da presunção de omissão de rendimentos. Essa presunção de omissão foi provada através da realização de dispêndios/gastos/aplicações maiores que os recursos com origem justificada.

A tributação, no presente caso, resulta de presunção de rendimentos auferidos pela autuado. Sendo que estes valores não foram declarados pelo suplicante, ou seja, deixou de submeter à tributação tais rendimentos.

Ora, o acréscimo patrimonial evidenciado pelo fluxo de caixa, ou seja, pela aplicação da origem e destino dos recursos, onde se verifica que a aplicação foi maior que a origem dos recursos, sem a devida comprovação de sua origem autorizam a presunção de omissão de rendimentos, porém por si só, é insuficiente para amparar a aplicação de multa qualificada.

De modo que, com o devido respeito e acatamento, aos que pensam em contrário, examinando-se a aplicação da penalidade de 150% vislumbra-se um lamentável equívoco da autuação fiscal. Acumularam-se duas premissas: a primeira que foi a de presunção de omissão de rendimentos; a segunda que a falta de declaração destes supostos rendimentos estariam a evidenciar o evidente intuito de sonegar ou fraudar imposto de renda. Assim agindo, aplicou, no meu modo de entender, incorretamente a multa de ofício qualificada, pois, prevalecendo à imposição, a toda evidência não há, nos autos,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10820.001251/2002-81
Acórdão nº. : 104-19.055

provas de que tenha tal infração o evidente intuito de fraudar. A prova neste aspecto deve ser material, evidente como diz a lei.

Com efeito, a qualificação da multa, na forma proposta, importaria em equiparar uma infração fiscal simples, que no caso dos autos é a presunção legal de omissão de rendimentos, facilmente detectável pela fiscalização, às infrações mais graves, em que seu responsável surrupia dados necessários ao conhecimento da fraude. A qualificação da multa, em casos como dos autos, importaria em equiparar uma prática claramente identificada, aos fatos delituosos mais ofensivos à ordem legal, em que o agente sabe estar praticando o delito e o deseja, a exemplo de: adulteração de comprovantes, nota fiscal inidônea, conta bancária fictícia, falsificação documental, documento a título gracioso, falsidade ideológica, nota fiscal calçada, notas fiscais de empresas inexistentes (notas frias), notas fiscais paralelas, etc.

Da mesma forma, conta bancária em nome do contribuinte omitida na declaração de rendimentos, por si só, não tem o condão de caracterizar presunção de omissão de rendimentos, muito menos evidente intuito de fraude para ensejar aplicação de multa qualificada. O que caracteriza omissão de rendimentos são os depósitos bancários, cuja origem dos recursos não sejam suficientemente comprovados, através da apresentação de documentação hábil e idônea de que se tratam de rendimentos não tributáveis, isentos, já tributados, doações ou que tenham origem em empréstimos.

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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10820.001251/2002-81
Acórdão nº. : 104-19.055

Ora, se nesta circunstância, ou seja, a simples não declaração não se pode considerar como evidente intuito de sonegar ou fraudar. É evidente que o caso, em questão, é semelhante, já que a presunção legal é que o recorrente recebeu um rendimento e deixou de declara-lo. Sendo irrelevante, o caso de que somente o fez em virtude da presença da fiscalização. Este fato não tem o condão de descaracterizar o fato ocorrido, qual seja, a de simples omissão de rendimentos.

Por que não se pode reconhecer na simples omissão, embora clara a sua tributação, a imposição de multa qualificada? Por uma resposta muito simples, tal como acontece no presente processo. 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, já que nos documentos acostados aos autos inexistem as fraudes. O motivo da falta de tributação é diverso. Pode ter sido equívoco, lapso, negligência, desorganização, etc. Enfim, não há no caso a prova material da evidente intenção de sonegar e/ou fraudar o imposto, ainda que exista a prova da omissão de rendimentos.

Se a premissa do fisco fosse verdadeira, ou seja, que a falta de declaração de algum rendimento recebido, através de crédito em conta bancária ou de outra forma qualquer, pelo contribuinte, daria por si só, margem para a aplicação da multa qualificada, não haveria no nosso ordenamento jurídico a hipótese de aplicação da multa de ofício normal, ou seja, deveria ser aplicada a multa qualificada em todas as infrações tributárias, a exemplo de: passivo fictício, saldo credor de caixa, declaração inexata, falta de contabilização de receitas, omissão de rendimentos relativo ganho de capital, acréscimo patrimonial a descoberto, rendimento recebido e não declarado, etc.

Já ficou decidido por este Conselho de Contribuintes que a multa qualificada somente será passível de aplicação quando se revelar o evidente intuito de fraudar o fisco, devendo ainda, neste caso, ser minuciosamente justificada e comprovada nos autos.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10820.001251/2002-81
Acórdão nº. : 104-19.055

Decisão, por si só suficiente para uma análise perambular da matéria sob exame. Nem seria necessário a referência de decisões deste Conselho de Contribuinte, na medida em que é princípio geral de direito universalmente conhecido de que multas e os agravamentos de penas pecuniárias ou pessoais, devem estar lisamente comprovadas. Trata-se de aplicar uma sanção e neste caso o direito faz com cautelas para evitar abusos e arbitrariedades.

Acresce ainda, que de qualquer forma, não poderia a fiscalização impor multa aplicável somente aos casos de fraude, haja vista que esta pressupõe a responsabilidade pessoal do agente, o que não se verifica no presente caso.

O evidente intuito de fraude não pode ser presumido. Tirando toda a subjetividade dos argumentos apontados, resta apenas de concreto a simples presunção de omissão de rendimentos.

Da análise dos documentos constantes dos autos e das suposições da autoridade administrativa lançadora não se pode dizer que houve o "evidente intuito de fraude" que a lei exige para a aplicação da penalidade qualificada (agravada). Não bastam supostos meros indícios, seria necessário que estivessem perfeitamente identificadas e comprovadas as circunstâncias materiais do fato, com vistas a configurar o evidente intuito de fraude, praticado pelo autuado com relação aos rendimentos recebidos por ele.

Há pois, neste processo, a ausência, inegável, do elemento subjetivo do dolo, em que o agente age com vontade de fraudar - reduzir o montante do imposto devido, pela inserção de elementos que sabe serem inexatos.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10820.001251/2002-81
Acórdão nº. : 104-19.055

Entendo, que neste processo, não está aplicada corretamente a multa qualificada de 300%, decorrente do artigo 992, II, do RIR/94, cujo diploma legal é o artigo 4º, inciso II, da Lei n.º 8.218/91, reduzida para 150%, conforme o artigo 44, inciso II, da Lei n.º 9.430/96, que prevê sua aplicação nos casos de evidente intuito de fraude.

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

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 1.041, de 1994, nestes termos:

“Art. 992 – 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 definição de fraude se encontra, especificamente, no art. 72, cujo teor é o seguinte:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10820.001251/2002-81
Acórdão nº. : 104-19.055

"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."

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.

No caso de realização da hipótese de fato 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 das 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 pressuposto 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 e 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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10820.001251/2002-81
Acórdão nº. : 104-19.055

Do que veio até então exposto, ressaí como aspecto distintivo fundamental em primeiro plano é o conceito de "evidente" como qualificativo do "intuito de fraudar", para justificar a aplicação da multa de 150%.

Até porque, faltando qualquer deles, não se realiza na prática, a hipótese de incidência de que se trata.

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

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

"EVIDENCIAR – V.t.d 1. 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 a evidente intuito de fraude é óbvio que a palavra intuito não está em lugar de pensamento, pois ninguém conseguirá penetrar no pensamento



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10820.001251/2002-81
Acórdão nº. : 104-19.055

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.

No caso em julgamento a ação que levou a autoridade lançadora a entender ter o recorrente agido com fraude está apoiado, equivocadamente, no fato do contribuinte não ter justificado adequadamente os valores dos acréscimos patrimoniais apurados de forma mensal, entendendo que houve declaração falsa, bem como omissão de informações.

Ora, o evidente intuito de fraude floresce nos casos típicos de adulteração de comprovantes, adulteração de notas fiscais, conta bancária fictícia, falsidade ideológica, notas calçadas, notas frias, notas paralelas, etc. Não basta que atividade seja ilícita para se aplicar à multa qualificada, deve haver o evidente intuito de fraude, já que a tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.

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

Assim sendo, para que ocorra a incidência da hipótese prevista no inciso II do artigo 992, do RIR/94, aprovado pelo Decreto n.º 1.041, de 1994, cujo amparo legal vem do inciso II, do artigo 4º, da Lei n.º 8.218/91, é necessário que esteja perfeitamente caracterizado o evidente intuito de fraude.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10820.001251/2002-81
Acórdão nº. : 104-19.055

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

Quanto à exclusão dos juros moratórios, não pode prosperar os argumentos do recorrente, pois os juros de mora são devidos desde o momento do vencimento da obrigação tributária até o seu respectivo pagamento, nos percentuais previstos nas normas de regência sobre o assunto.

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

É meu entendimento, acompanhado pelos pares desta Quarta Câmara, 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 dos chamados 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10820.001251/2002-81
Acórdão nº. : 104-19.055

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.

A ser verdadeiro que o Poder Executivo deva inaplicar 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 a 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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10820.001251/2002-81
Acórdão nº. : 104-19.055

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.

Desta forma, entendo que o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, a partir de abril de 1995, deverá ser acrescido de juros de mora em percentual equivalente à taxa referencial SELIC, acumulada mensalmente, tal qual consta do lançamento do crédito tributário.

Para ampliar e melhorar as argumentações do presente voto, não posso deixar de citar o entendimento, na matéria, do Conselheiro Roberto William Gonçalves, nobre colega desta Quarta Câmara, exposto no acórdão nº 104-18.222 de sua lavra, donde destaco alguns fundamentos:

“Quanto a SELIC, quer por sua origem, quer por sua natureza, quer por suas componentes, quer por suas finalidades específicas, todos não a coadunam com o conceito de juros moratórios a que se reporta o artigo 161 do CTN. Este Relator, em outras oportunidades, igualmente já se manifestou acerca de tais impropriedades, na mesma linha do STJ.

No caso, entretanto, há duas questões fundamentais: a primeira, trata-se de decisório sobre incidente de inconstitucionalidade em torno da aplicação da taxa SELIC para fins tributários. Matéria, portanto, ainda objeto de apreciação pelo STF, na forma do artigo 102, I, a e III, b, da Carta Constitucional de 1988.

A segunda é que, se a taxa SELIC não pode ser integrada no conceito de juros moratórios, exceto “fortiori legis”, impõe-se solucionar os dois lados da equação: se ao Estado for vedado utilizar-se da SELIC para cobrança de exações em mora, igualmente não lhe poderá ser legalmente imposta a restituição de indébitos tributários adicionados da mesma taxa SELIC, como mora. Assim, não se pode excluir a SELIC no âmbito tributário apenas na



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10820.001251/2002-81
Acórdão nº. : 104-19.055

ótica do Estado credor. Sob pena de inequívoco desequilíbrio financeiro nas relações fisco/contribuinte.

Do exposto impõe-se concluir que, até que disposição legal, ou decisão judicial definitiva, reconheça das impropriedades da SELIC no contexto do artigo 161 do CTN, e deste a retire, sua permanência se torna objetiva não só para preservação do equilíbrio financeiro de créditos/débitos tributários, como em respeito à constitucional isonomia tributária, prescrita no artigo 150, II, da Carta de 1988, sejam os contribuintes credores, sejam devedores da União.”

Enfim, a matéria se encontra longamente debatida no processo, sendo despiciendo maiores considerações.

Diante do conteúdo dos autos e pela associação de entendimento sobre todas as considerações expostas no exame da matéria e por ser de justiça, voto no sentido de REJEITAR a preliminar de nulidade do lançamento, e, no mérito, DAR provimento parcial ao recurso para: I – excluir da base de cálculo da exigência tributária as importâncias de R\$ 59.547,94; R\$ 211.476,75 e R\$ 9.034,70, correspondentes, respectivamente, aos exercícios de 1997, 1998 e 1999, anos-calendário de 1996, 1997 e 1998; e II – reduzir a multa de lançamento de ofício qualificada de 150% para multa de lançamento de ofício normal de 75%.

Sala das Sessões - DF, em 05 de novembro de 2002



NELSON MALLMANN