



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

**Processo nº** 10825.720828/2011-07  
**Recurso nº** 999.999 Voluntário  
**Acórdão nº** 2202-01.882 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 20 de junho de 2012  
**Matéria** IRPF  
**Recorrente** CÉLIA VICENTE IACHEL MARQUES  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF**

Exercício: 2006, 2007, 2008, 2009

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

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

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

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

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

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

#### OMISSÃO DE RENDIMENTOS. CONTRATO DE COMODATO SEGUIDO DE LOCAÇÃO. PRINCÍPIO DA ENTIDADE.

Não há como confundir o proprietário pessoa física com a pessoa jurídica da qual o proprietário é sócio, dado o princípio da entidade, que estabelece a não confusão entre a pessoa jurídica e a pessoa física de seus sócios. Contrato de comodato em que o comodante é a pessoa física proprietária do imóvel e o comodatário é a pessoa jurídica da qual o proprietário do imóvel é sócio, não afasta o fato de que os rendimentos de aluguel são de titularidade da pessoa física.

#### OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS. ÔNUS DA PROVA.

Restando configurado, através de documentação hábil e idônea, que o contribuinte omitiu rendimentos recebidos, há que se manter a infração tributária imputada ao sujeito passivo. Cabe ao interessado, não ao Fisco, provar a sua suposta condição de não contribuinte para que possa se eximir do pagamento do imposto de renda pessoa física, tendo em vista que são contribuintes todas as pessoas físicas domiciliadas ou residentes no Brasil, titulares de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza, sem distinção de nacionalidade, sexo, idade, estado civil ou profissão.

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

A evidência da intenção dolosa exigida na lei para a qualificação da penalidade aplicada há que aflorar na instrução processual, devendo ser inconteste e demonstrada de forma cabal. A prestação de informações ao fisco em resposta à intimação divergente de dados levantados pela fiscalização e/ou rendimentos recebidos de pessoa jurídica e não declarados, mesmo que de forma continuada, independentemente do montante recebido, por si só, não caracterizam evidente intuito de fraude, que justifique a imposição da multa qualificada de 150%, prevista no § 1º do artigo 44, da Lei nº. 9.430, de 1996, já que ausente conduta material bastante para sua caracterização.

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO. RESPONSABILIDADE OBJETIVA.

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

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO. CARÁTER DE CONFISCO. INOCORRÊNCIA.

A falta ou insuficiência de recolhimento do imposto dá causa ao lançamento de ofício, para exigí-lo com acréscimos e penalidades legais. A multa de lançamento de ofício é devida em face da infração às regras instituídas pelo Direito Fiscal e, por não constituir tributo, mas penalidade pecuniária prevista em lei é inaplicável o conceito de confisco previsto no inciso V, do art. 150 da Constituição Federal.

ACRÉSCIMOS LEGAIS. JUROS MORATÓRIOS. TAXA SELIC.

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

Arguição de decadência acolhida.

Preliminares rejeitadas.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, desqualificando a multa de ofício, acolher a arguição decadência suscitada pela Recorrente para declarar extinto o direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário relativo ao ano-calendário de 2005 e rejeitar as demais preliminares suscitadas e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso para desqualificar a multa de ofício, reduzindo-a ao percentual de 75%, termos do voto do Relator.

(Assinado digitalmente)

Nelson Mallmann - Presidente e Relator

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

## Relatório

CÉLIA VICENTE IACHEL MARQUES, contribuinte inscrita no CPF/MF sob o nº 145.776.058-48, com domicílio fiscal na cidade de Bauru, Estado de São Paulo, à Av. Nações Unidas, nº 3737, Bairro Jardim Panorama, jurisdicionado a Delegacia da Receita Federal do Brasil em Bauru - SP, inconformada com a decisão de Primeira Instância de fls. 1268/1288, prolatada pela 10ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo – SP II, recorre, a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 1295/1326.

Contra o contribuinte acima mencionado foi lavrado, em 22/06/2011, o Auto de Infração de Imposto de Renda Pessoa Física (fls. 03/24), com ciência através de AR, em 30/06/2011 (fls. 228/229), exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de R\$ 1.681.677,79 (padrão monetário da época do lançamento do crédito tributário), a título de Imposto de Renda Pessoa Física, acrescidos da multa de lançamento de ofício qualificada de 150% e dos juros de mora de, no mínimo, de 1% ao mês, calculado sobre o valor do imposto de renda relativo aos exercícios de 2006 a 2009, correspondente aos anos-calendário de 2005 a 2008, respectivamente.

A exigência fiscal em exame teve origem em procedimentos de fiscalização de revisão de Declaração de Ajuste Anual referente aos exercícios de 2006 a 2009, onde a autoridade fiscal lançadora entendeu haver omissão de rendimentos pela cessão gratuita de imóvel a terceiros, não parente de primeiro grau, conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal e seus anexos, partes integrantes do presente Auto de Infração. Infração capitulada no art. 23, inciso VI, da Lei nº 4.506, de 196; no art. 6º, inciso III, da Lei nº 7.713, de 1988 e art. 49, § 1º do RIR/99.

Os Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil responsáveis pela constituição do crédito tributário lançado esclarecem, ainda, através do Termo de Verificação Fiscal, datado de 22/06/2011 (fls. 25/40), entre outros, os seguintes aspectos:

- que a ação fiscal teve origem em trabalho de circularização de informações referentes às empresas Servimed Comercial Ltda. CNPJ 44.463.156/000184 e Pedra Azul Empreendimentos e Participações Ltda., CNPJ 01.273.936/000159, das quais o contribuinte acima identificado é responsável;

- que a empresa Servimed Comercial Ltda. iniciou suas atividades em 1973 e, de acordo com o cadastro mantido junto à Receita Federal do Brasil, desde então está sediada na Av. Nações Unidas, 3737, Bauru/SP. Pedra Azul Empreendimentos e Participações Ltda. foi criada em 1996;

- que segundo matrícula fornecida pelo Sr. Antônio Iachel Marques, este e sua esposa eram donos do referido imóvel até repassá-lo para a SERVIMED COMERCIAL LTDA. em dezembro de 2009, para integralização de capital;

- que, em 1996, é criada a Empresa Pedra Azul Empreendimentos e Participações e, em agosto de 1996, a Sra. Célia Vicente Iachel Marques e seu esposo o Sr. Antônio Iachel Marques, cedem o imóvel da Av. das Nações Unidas, 3737, em comodato para essa empresa. No mesmo dia do contrato de comodato a empresa Pedra Azul celebra contrato de aluguel com a empresa SERVIMED COMERCIAL.”;

- que, em 1996, a empresa SERVIMED COMERCIAL LTDA. já ocupava o imóvel de propriedade dos sócios, quando estes o cederam em comodato para a PEDRA AZUL. Isto pode ser verificado no "contrato de aluguel" apresentado pela empresa Pedra Azul. Tanto o contrato de comodato, como o contrato de locação, estão datados do mesmo dia: 01 de agosto de 1996.”;

- que o que a contribuinte faz é ceder em comodato um imóvel comercial para uma de suas empresas para, nesse mesmo dia, essa empresa alugá-lo para uma outra, também de sua propriedade que já ocupava dito imóvel. Por que não cedê-lo diretamente para a empresa SERVIMED COMERCIAL? Ou mesmo, como acabou fazendo, em dezembro de 2009, utilizá-lo para integralização de capital da SERVIMED?;

- que o valor do suposto aluguel, despesa para a SERVIMED, passa a ser fonte de rendimento para a Pedra Azul, que com esse valor começa a adquirir imóveis e outros bens;

- que a Pedra Azul não possui funcionários (consta apenas pagamentos ao escritório de contabilidade Meta Assessoria) e seu endereço cadastral é o da residência do Sr e da Sra. Iachel Marques, localizado num condomínio residencial de luxo da cidade de Bauru;

- que a empresa Pedra Azul foi criada com um capital de R\$ 5.000,00 e tem como sócios os senhores Antônio Iachel Marques, sua esposa Célia Vicente Iachel Marques e o filho de ambos, Wallace Iachel Marques. Seu objeto social era e é "administração e locação de bens móveis e imóveis próprios...". E a locação de imóvel de propriedade dos sócios da empresa é contrária a seu objeto social. (destaque do original);

- que em julho de 2007, conforme consta da Terceira Alteração Contratual, o valor do capital, integralizado em dinheiro, passa a ser de R\$ 50.000,00. Em junho de 2008 passa a ser de R\$ 100.000,00 (quarta alteração contratual);

- que durante o ano-calendário 2005 a empresa Pedra Azul declarou um faturamento de R\$ 630.000,00. Desse montante, R\$ 600.000,00 seriam resultado do aluguel do imóvel dos sócios à Servimed, pelo valor de R\$ 50.000,00 mensais. De 2006 a 2009 o aluguel mensal passou para R\$ 80.000,00;

- que os aluguéis estão escriturados no livro Diário da Empresa Pedra Azul Empreendimentos e Participações. Os livros diário de 2005 a 2009 estão anexados ao presente e foram entregues pela empresa Pedra Azul no curso do MPFD 08.103.2010.1598.”;

- que a situação que se configurou exigiu análise à luz de diversos dispositivos legais, a saber: (a) arts. 43 e 45 do Código Tributário Nacional definição de base de cálculo e contribuinte do imposto de renda; (b) arts. 109, 110 e 123 do Código Tributário Nacional aplicação da lei tributária e sua relação com institutos, conceitos e formas de direito privado, restrições à oponibilidade de convenções particulares à Fazenda Pública; (c) arts. 81, 82, 107 e 108 do Código Civil forma e validade do ato jurídico; (d) arts. 425, 565 e 579 do Código Civil regra geral para estipulação de contratos atípicos, locação e comodato; (e) art. 6º, III, da Lei nº 7.713/88 – isenção de imposto de renda com relação a valor locativo de prédio ocupado pelo proprietário ou cedido gratuitamente para uso de cônjuge ou parentes de primeiro grau; (f) do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000/99 – RIR/99;

- que as informações e documentos apresentados pela contribuinte de pronto deixavam claro à autoridade lançadora que a situação sob análise não poderia ser caracterizada como cessão gratuita de imóvel, cujo valor locativo é isento de imposto de renda, pois “(...) a expressão ‘para uso do cônjuge ou de parentes de primeiro grau tem o sentido de ocupação do imóvel por quem recebe imóvel cedido gratuitamente, ou seja, esse imóvel não pode ser cedido ou alugado a terceiros sob pena de descaracterização da isenção. Percebe-se que o dispositivo tem a intenção de equiparar tributariamente o valor locativo do prédio construído ocupado por seu proprietário com o ocupado pelo cônjuge ou parentes de primeiro grau.”;

- que em nosso ordenamento jurídico prevalece o conceito de que “(...) a propriedade é o direito que o proprietário tem de usar, gozar e dispor de um bem, observado a lei (CC/2002, art. 1.228), bem como o de que o proprietário pode transferir esses atributos a terceiros, isoladamente ou totalmente” e, por outro, a regra geral é a de liberdade de contratar, sendo que “(...) os contratantes (que sejam capazes) podem estipular livremente, mediante acordo de vontade, desde que essa liberdade seja exercida em razão e nos limites da função social do contrato”;

- que o contrato, por sua vez, independe de forma especial, salvo quando expressamente exigida pela lei e, nos casos de locação e comodato, prescinde de forma especial, bastando o consentimento das partes;

- que, todavia, no presente caso, o imóvel foi cedido pelos proprietários a uma empresa e alugado por esta a outra pessoa jurídica, ambas tendo como sócios os proprietários do imóvel em questão;

- que, diante do exposto, com base na legislação transcrita, pode-se concluir que: (a) a isenção do imposto de renda das pessoas físicas relativo ao valor locativo do prédio construído, de que trata o inciso III do art. 6º da Lei nº 7.713, de 1988, está condicionada a que o prédio construído seja cedido gratuitamente a cônjuge ou parentes de primeiro grau do proprietário do imóvel e que ele seja ocupado pelo cessionário; (b) se a cessão do prédio construído se der por empréstimo gratuito (comodato) ou por outro contrato equivalente inominado que transfira de forma graciosa a ocupação do imóvel, sendo o imóvel locado para terceiros, o titular do rendimento (aluguel) é o proprietário, sendo ele o contribuinte do imposto;

- que, portanto, não resta a menor dúvida de que o ocorrido é infração à legislação do Imposto de Renda conforme os artigos retro-citados. Daí resulta o lançamento no proprietário do imóvel, dos valores dos aluguéis pagos pela SERVIMED, vez que é este o titular do rendimento. O contrato de comodato não é o instrumento legal de cessão do direito de posse do mesmo. Como já dito, para a Pedra Azul ser o contribuinte do imposto, ela teria que ser a proprietária do imóvel em questão;

- que de todo o exposto, foi efetuado lançamento na pessoa física da Sra. Célia Vicente Iachel Marques, valor referente à metade dos valores escriturados como recebimento de aluguel no Livro Diário da empresa Pedra Azul. A outra metade, por tratar-se de bem comum ao casal, foi lançada na pessoa física do Sr. Antonio Iachel Marques( Processo 10825.720825/201165).”;

- que, assim, concluiu pela caracterização de infração consubstanciada em omissão de rendimentos decorrentes de cessão gratuita de imóvel. O enquadramento legal, descrição e demonstrativo do fato gerador, e valor tributável foram registrados no Auto de Infração e *Termo de Verificação Fiscal*, que o integra;



- que, em face do exposto, considerando que “Esta fiscalização entende que, ao criar uma empresa para alugar um imóvel já ocupado por outra de sua propriedade, a contribuinte pretendeu ocultar da Receita Federal do Brasil a ocorrência do fato gerador do IRPF referente a receitas de aluguel. A cessão por comodato, visando desonerar a pessoa física da obrigação de pagar imposto de renda sobre rendimentos de aluguel foi, no entendimento da fiscalização, um ato de sonegação, vez que inclusive foi criada uma empresa a fim de ocultar a ocorrência do fato gerador. Afinal, a tal cessão gratuita poderia ter se dado diretamente à empresa que já ocupava o imóvel, e ainda assim, a contribuinte deveria recolher o imposto calculado sobre o valor venal conforme estabelecido na legislação. Por que então o artifício de se criar uma empresa para ceder a ela esse imóvel que já era ocupado pela outra empresa?;

- que, entendemos, por tudo isso, haver sido caracterizado o dolo e aplicamos a multa qualificada.

Irresignada com o lançamento a autuada apresenta, tempestivamente, em 02/08/2011, a sua peça impugnatória de fls. 232/260, instruído pelos documentos de fls. 261/1222, solicitando que seja acolhida a impugnação e determinado o cancelamento do crédito tributário amparado, em síntese, nos seguintes argumentos:

- que a impugnação é tempestiva, pois, cientificado do auto de infração em 30/06/2011, o prazo final para apresentação de impugnação foi 01/08/2011, feriado municipal na cidade de Bauru;

- que o lançamento ora impugnado é do tipo por homologação, ao qual se aplica o art. 150, §1º, do CTN. O contribuinte sempre informou em sua Declaração de Imposto de Renda Pessoa Física sua participação no quadro societário da empresa Pedra Azul Empreendimentos e Participações Ltda., a qual mantém escrituração contábil hígida e que registra sua receita;

- que a própria fiscalização reconhece que os aluguéis foram escriturados no livro Diário da referida empresa, como consta do auto de infração. Outrossim, foram recolhidos os tributos devidos tanto pela pessoa física quanto pela pessoa jurídica no período sob análise, 2005 a 2009. Assim, ocorreu o pagamento antecipado exigido pelo §4º do citado art. 150 do CTN e a pecha de “simulação” visa apenas a justificar lançamento atingido pela decadência;

- que tendo em vista a ciência da autuação em 30/06/2011, é de se concluir estar extinto pela decadência o lançamento relativo ao período janeiro/2005 a junho/2006;

- que de acordo com o art. 10 do Decreto nº 70.235/72, em seus incisos III e IV, o auto de infração deve conter, obrigatoriamente, a descrição do fato, a disposição legal infringida e a penalidade aplicável. Todavia, no presente caso, o contribuinte foi acusado, genericamente, de praticar “omissão de rendimentos” e “simulação”, apontando textos legais que não apresentam conexão com tais infrações, tais como arts. 43, 45, 109, 110 e 123, do CTN, arts. 81, 82, 107, 108, 425, 565 e 579, do Código Civil;

- que a fiscalização tece considerações acerca da concessão de isenções, que não se aplica ao presente caso. Aponta desconexão entre a base legal apontada pela fiscalização e os fatos narrados, estes “(...) deficientemente relatados, pois se reportam às autuações anteriores – nulificando in totum o auto aqui vergastado.” Tais fatos resultam em preterição do direito de defesa do contribuinte o que, a teor do art. 59, II, do Decreto nº 70.235/72, acarreta nulidade do lançamento;

- que a veracidade das operações afasta a pecha de “simulação” formulada pela fiscalização que, partindo de suposições, imputou ao contribuinte a infração de omissão de rendimentos, olvidando-se do conteúdo da escrituração contábil e das declarações entregues ao fisco tanto pela pessoa física como pelas pessoas jurídicas, das quais o impugnante participa como sócio. Junta cópia de suas DIRPF e das DIPJ da Pedra Azul Empreendimentos e Participações Ltda., bem como recibos dos aluguéis em questão;

- que o imóvel gerador de alugueres considerados como omissão de rendimentos, atualmente identificado pela matrícula 94.628, foi integralizado no capital social da empresa Servimed Comercial Ltda. em 27/12/2007, como demonstram os documentos em anexo, espancando qualquer hipótese de infração tributária. Assim, o período posterior lançado carece de amparo, pois desde 2007 o imóvel em questão é de propriedade de Servimed Comercial Ltda.;

- que, com a transmissão da posse do imóvel em questão, mediante comodato, a empresa Pedra Azul Empreendimentos e Participações Ltda. passou a deter liberdade para efetuar a locação para Servimed Comercial Ltda. Colaciona o art. 110 do CTN, assegurador de que a lei tributária não pode alterar conteúdo e alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados no ordenamento jurídico, para definir ou limitar competência tributária;

- que a receita da empresa Pedra Azul tem origem, também, em outro contrato de aluguel, firmado em 01/01/2008, relativo a imóvel diverso do apontado pela fiscalização, a saber, de matrículas 3.545, 4.804, 59.903, 77.511, 77.512, 4.694, 34.663, 34.662, 87.450, 76.050, 53.470, 7.711 e 37.885;

- que o lançamento ora impugnado apresenta aspectos eminentemente confiscatórios, pois exige imposto da pessoa física ao mesmo tempo em que ignora os recolhimentos efetuados pela pessoa jurídica Pedra Azul Empreendimentos e Participações Ltda., da qual o contribuinte é sócio, malferindo o art. 3º do CTN, pois utiliza a exigência de IRPF como penalidade e, ao mesmo tempo, imputa ao impugnante, levemente, a prática de simulação;

- que, consoante demonstrado, o contribuinte declarou e escriturou todas as suas operações, pagando os tributos inerentes à receita aferida, fatos esses incontroversos;

- que de acordo com o próprio auto de infração, o impugnante atendeu a todas as solicitações da fiscalização, a qual teve irrestrito acesso à escrituração contábil do impugnante, mormente livros Diário e Razão;

- que, assim, a qualificação da multa e a representação penal para fins penais não se justificam, tendo em vista a legalidade da gerência patrimonial desenvolvida pelo contribuinte.

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

- que da definição do termo inicial do prazo de decadência, há de se considerar o cumprimento pelo sujeito passivo do dever de se antecipar à autuação da autoridade administrativa para constituição do crédito tributário, interpretando a legislação



aplicável para apurar o montante devido e efetuar o pagamento ou o recolhimento do tributo ou contribuição correspondente;

- que a impugnante argumenta que, no presente caso, configura-se o lançamento por homologação de que trata o art. 150 do Código Tributário Nacional – CTN, contando-se o prazo decadencial a partir da ocorrência do fato gerador. Como consequência, o direito de a fazenda pública efetuar o lançamento teria sido atingido pela decadência no que se refere ao período de janeiro/2005 a junho/2006, haja vista ter sido cientificada do auto de infração em 30/06/2011;

- que o ponto essencial de sua alegação encontra-se no fato de que houve o pagamento antecipado do tributo, pois informou em sua Declaração de Imposto de Renda Pessoa Física – DIRPF a condição de sócio da empresa Pedra Azul Empreendimentos e Participações Ltda., a qual registrou em sua contabilidade a receita decorrente da locação do imóvel em questão, recolhendo os tributos devidos;

- que, assim, considerando-se o que dispõe o art. 173, I, do CTN, cabe analisar o período mais antigo neste lançamento, ou seja, exercício 2006 / ano-calendário 2005. Para tal exercício, a DIRPF teve seu prazo de entrega encerrado no último dia útil de abril de 2006, data a partir da qual a Receita Federal poderia exigir o imposto de renda relativo ao citado ano-calendário. Assim, segundo a regra contida no artigo 173, I, a contagem do prazo decadencial começaria a fluir a partir de 01/01/2007 (primeiro dia do exercício seguinte), findando em 31/12/2011;

- que tendo sido o auto de infração lavrado em 21/06/2011 e a contribuinte cientificada em 30/06/2011 (fls. 228), constata-se que o lançamento ocorreu dentro do prazo quinquenal, não havendo que se falar, portanto, em decadência do direito de lançar;

- que embora a constatação da prática de sonegação será objeto de análise mais adiante, importa destacar que, mesmo se a contagem do prazo decadencial seguisse o critério contido no dispositivo legal eleito pelo impugnante (§ 4º do art. 150 do CTN), ainda assim, não teria se operado a decadência, pois, a intenção dolosa de omitir e retardar o conhecimento pelo fisco de fatos ocorridos no ano-calendário de 2005, deslocou o termo inicial para a contagem do prazo de decadência para o primeiro dia do exercício seguinte ao que o lançamento poderia ser efetuado, ou seja, 01/01/2007, em face da ressalva constante ao final do texto do § 4º do art. 150 do CTN;

- que alega a impugnante que, pelo fato de o auto de infração não conter precisa descrição do fato e da disposição legal infringida, teve seu direito de defesa cerceado e acrescenta que a autoridade fiscal lançadora apontou textos do CTN e do Código Civil que não guardam qualquer relação com as infrações apontadas. Alega serem igualmente impertinentes as considerações desenvolvidas acerca de isenção relativa a cessão gratuita de imóvel para uso de cônjuge ou parente de primeiro grau;

- que quanto aos textos que a impugnante aponta como não tendo conexão com os fatos relatados pela autoridade fiscal lançadora, cabe destacar que foram por ela transcritos no Termo de Verificação Fiscal, que integra o Auto de Infração, de modo a demonstrar o raciocínio jurídico-legal empreendido e que resultou nas conclusões que ensejaram o lançamento objeto destes autos;

- que da análise dos autos verifica-se que houve a identificação do sujeito passivo, a descrição objetiva e precisa do conteúdo do presente lançamento, sua fundamentação legal, indicação da matéria tributável, dos fatos geradores, das bases de cálculo, alíquotas e do montante do tributo devido;

- que na peça impugnatória protesta, reiteradamente, contra o fato de que os auditores-fiscais não teriam levado em conta que o contribuinte declarou sua condição de participante no quadro societário das empresa Pedra Azul Empreendimentos e Participações Ltda. e Servimed Comercial Ltda. e estas, por sua vez, mantêm escrituração contábil que registra suas receitas, as quais foram devidamente declaradas e os tributos devidos recolhidos. Inicialmente cabe ressaltar que nestes autos não se discute o conteúdo da escrituração contábil da empresa Pedra Azul Empreendimentos e Participações Ltda., mas sim a operação realizada pelo contribuinte envolvendo tais pessoas jurídicas– comodato seguido de locação do imóvel matrícula 94.628 e a respeito da qual concluiu a autoridade fiscal lançadora ter resultado em sonegação, pela pessoa física, de valores locativos do referido imóvel;

- que nestes autos não estão em discussão os conceitos jurídicos comodato e locação. Ao contrário, a autoridade fiscal lançadora lançou mão dos seguintes dispositivos do Código Civil, os quais o impugnante reputa de não terem conexão com as conclusões explicitadas no auto de infração: arts. 81, 82, 107 e 108 do Código Civil forma e validade do ato jurídico e arts. 425, 565 e 579 do Código Civil regra geral para estipulação de contratos atípicos, locação e comodato;

- que outro elemento que a impugnante aponta como desconexo em relação à infração que lhe foi imputada são as considerações apresentadas pela fiscalização acerca da cessão gratuita de imóvel e seus efeitos tributários. Verifico que o Termo de Verificação Fiscal registra o encadeamento do raciocínio jurídico empreendido, o qual partiu da hipótese mais benéfica ao contribuinte para, diante das informações e documentos coligidos, afastá-la;

- que alega a impugnante que o imóvel foi cedido em comodato para a empresa Pedra Azul Empreendimentos e Participações Ltda., a qual o locou para Servimed Comercial Ltda., o que a excluiria da condição de titular dos rendimentos da locação, em razão da cessão em comodato. Acrescenta que, a partir de 2007, o imóvel deixou de pertencer-lhe, pois foi transferido, a título de integralização de capital, para a empresa Servimed Comercial Ltda.;

- que tenta, assim, demonstrar que os rendimentos do aluguel não foram por ela auferidos por força de, num primeiro momento, cessão em comodato e, noutro, transferência a título de integralização de capital;

- que a respeito da cessão em comodato, a fiscalização aponta que a empresa Servimed Comercial Ltda., da qual a contribuinte é sócia, já ocupava o imóvel em questão, pelo que se torna questionável a operação. Se o objetivo era a posse do imóvel pela Servimed, porque não foi cedida em comodato para esta, que já o ocupava? Por que o foi para Pedra Azul, empresa que, conforme informado no Termo de Verificação Fiscal, foi criada no mesmo ano de 1996, não possui funcionários e cujo endereço cadastral coincide com o da residência da contribuinte e seu esposo? Em consulta ao Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas da Receita Federal do Brasil, verifico que a data de abertura de Pedra Azul Empreendimentos e Participações Ltda. foi 20/06/1996 e as operações que se discutem nestes autos ocorreram em 01/08/1996;

- que a fiscalização destaca o fato de ambas as operações – cessão em comodato para Pedra Azul Empreendimentos e Participações Ltda. e locação desta para

Servimed Comercial Ltda. terem ocorrido na mesma data, o que eleva o grau de dúvida acerca da real natureza da operação;

- que no tocante à transferência do imóvel matrícula 94.628 a título de integralização de capital na empresa, embora o impugnante alegue ter ocorrido em dezembro de 2007, o documento de fls. 1.070/1.072 demonstra que o registro público dessa operação ocorreu apenas em 07/12/2009;

- que, desse modo, os efeitos pretendidos pela contribuinte só ocorreriam a partir de 07/12/2009, data do registro público da operação. Embora a contribuinte alegue que a transferência do imóvel a título de integralização de capital da Servimed Comercial ocorreu em dezembro/2007, como demonstrariam os documentos de fls. 1.074/1.082, outros documentos, juntados à impugnação (fls. 1.046/1.069), demonstram que o aluguel em questão continuou a ser pago;

- que, assim, a situação apontada pela impugnante seria que, embora fosse proprietária do imóvel, a empresa Servimed Comercial Ltda. teria continuado a pagar aluguel à empresa Pedra Azul Empreendimentos e Participações Ltda., como demonstram os documentos de fls. 1.046/1.069 – recibos de aluguel e 214/226– livro Diário de Pedra Azul. Todavia, não há como acolher tal situação como factível;

- que o conteúdo dos autos leva à convicção de que assiste razão à autoridade fiscal lançadora, no sentido de que, no período de 2005 a 2009, a contribuinte (e seu esposo) mantiveram-se como efetivos proprietários do imóvel e reais beneficiários dos rendimentos de aluguel gerados;

- que a impugnante argumenta que, pelo fato de ter atendido às solicitações, fornecendo aos auditores-fiscais todos os documentos necessários e diante da legalidade da gerência patrimonial por ele exercida, não caberia a qualificação da multa e a representação fiscal para fins penais;

- que, assim, nos casos de lançamento de ofício, a regra é a aplicação da multa de 75%, estabelecida no dispositivo legal supra transcrito, sendo impossível à autoridade administrativa, tanto lançadora como julgadora, afastá-la. Por seu turno, dentro da concepção de que as penalidades devem guardar uma proporcionalidade em relação à reprovabilidade da conduta que se pretende coibir, a multa de ofício será de 150% do tributo não recolhido quando o sujeito passivo pratica atos dolosos para burlar a legislação tributária, conforme prevê o §1º do art. 44 da mencionada lei;

- que o dolo é elemento específico da sonegação, da fraude e do conluio, o que o diferencia da mera falta de pagamento do tributo ou da simples omissão de rendimentos na declaração de ajuste anual ou, ainda, da entrega de declaração de isento, seja ela pelos mais variados motivos que se possa alegar. Dessa forma, o intuito doloso deve estar plenamente demonstrado, sob pena de não restarem evidenciados os ardis característicos da fraude, elementos indispensáveis para ensejar o lançamento da multa qualificada.

A decisão de Primeira Instância está consubstanciada nas seguintes ementas:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA  
IRPF*

*Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008, 2009*

**PRELIMINAR. NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.**

*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 sujeito passivo revela conhecer plenamente as acusações que lhe foram imputadas, rebatendo-as, uma a uma, de forma meticulosa, mediante defesa, abrangendo não só outras questões preliminares como razões de mérito, descabe a proposição de cerceamento do direito de defesa.*

**DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. NÃO CARACTERIZAÇÃO.**

*A existência de antecipação de pagamento do imposto devido é requisito essencial para a caracterização do lançamento por homologação. Na sua ausência, o termo inicial do prazo decadencial desloca-se para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, por se tratar de lançamento de ofício decorrente de discordância do fisco quanto à natureza e consequências jurídicas de operações praticadas pelo contribuinte.*

**OMISSÃO DE RENDIMENTOS. CONTRATO DE COMODATO SEGUIDO DE LOCAÇÃO. PRINCÍPIO DA ENTIDADE.**

*Não há como confundir o proprietário/pessoa física com a pessoa jurídica da qual o proprietário é sócio, dado o princípio da entidade, que estabelece a não confusão entre a pessoa jurídica e a pessoa física de seus sócios. Contrato de comodato em que o comodante é a pessoa física proprietária do imóvel e o comodatário é a pessoa jurídica da qual o proprietário do imóvel é sócio, não afasta o fato de que os rendimentos de aluguel são de titularidade da pessoa física.*

**TRANSFERÊNCIA DE IMÓVEL POR PESSOA FÍSICA A TÍTULO DE INTEGRALIZAÇÃO DE CAPITAL DE PESSOA JURÍDICA. EFEITOS.**

*Os efeitos tributários da transferência de imóvel por pessoa física para integralização de capital de pessoa jurídica da qual é sócio são produzidos a partir do registro da operação no Registro de Imóveis competente.*

**MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. APLICABILIDADE. CONFISCO.**

*Cabível a aplicação da multa qualificada prevista na legislação tributária, quando o conjunto probatório demonstra que o procedimento adotado pelo sujeito passivo enquadra-se em hipótese tipificada na Lei nº 4.502/64.*

*Impugnação Improcedente*

*Crédito Tributário Mantido*

Processo nº 10825.720828/2011-07  
Acórdão n.º **2202-01.882**

**S2-C2T2**  
Fl. 8

Cientificado da decisão de Primeira Instância, em 29/09/2011, conforme Termo constante às fls. 1289/1294, e, com ela não se conformando, o recorrente interpôs, em tempo hábil (21/10/2011), o recurso voluntário de fls. 1295/1326, instruído pelos documentos de fls. 1327/1358, no qual demonstra irresignação contra a decisão supra ementada, baseado, em síntese, nas mesmas razões expendidas na fase impugnatória.

É o Relatório.

## Voto

Conselheiro Nelson Mallmann, Relator

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

Da análise preliminar dos autos do processo se verifica, que a ação fiscal, em discussão, teve origem em trabalho de circularização de informações referentes às empresas Servimed Comercial Ltda. CNPJ 44.463.156/000184 e Pedra Azul Empreendimentos e Participações Ltda., CNPJ 01.273.936/000159, das quais o contribuinte acima identificado é responsável, em razão da cessão gratuita de uso de um imóvel. Segundo matrícula fornecida pelo Sr. Antônio Iachel Marques, este e sua esposa eram donos do referido imóvel até repassá-lo para a SERVIMED COMERCIAL LTDA. em dezembro de 2009, para integralização de capital social.

Inconformada, em virtude de não ter logrando êxito total na instância inicial, a contribuinte apresenta a sua peça recursal a este E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais pleiteando a reforma da decisão prolatada na Primeira Instância onde, em sua defesa, apresenta a arguição de decadência do direito da Fazenda Nacional de constituir o crédito tributário relativo ao período de 01/01/2005 a 22/06/2005, suscita preliminares de nulidade, bem como apresenta razões de mérito sobre o lançamento efetuado (omissão de rendimentos de aluguel).

Quanto a preliminar de decadência, levantada pelo suplicante, sob o argumento de que o lançamento de imposto de renda das pessoas físicas é por homologação e que nos casos de omissão de rendimentos caracterizados por alugueis recebidos o fato gerador é mensal, estou com a corrente que entende que a modalidade de lançamento a que se sujeita o imposto sobre a renda de pessoas físicas é a do lançamento por homologação, cujo fato gerador se completa no encerramento do ano-calendário.

Assim sendo, entendo que imposto lançado (IRPF) no período mais favorável ao recorrente, que é o relativo ao ano-calendário de 2005, já se encontrava alcançado pelo prazo decadencial na data da ciência do auto de infração (22/06/2011), de acordo com as regras contidas nos artigos 150, § 4º e 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, cuja regra seria a mais favorável possível para o contribuinte (existência de pagamento antecipado para o IRPF, sem constatação do evidente intuito de fraude – desqualificação da multa de ofício lançada).

A decadência em matéria tributária consiste na inércia das autoridades fiscais, pelo prazo de cinco anos, para efetivar a constituição do crédito tributário, tendo por início da contagem do tempo o instante em que o direito nasce. Durante o quinquênio, qualquer atividade por parte do fisco em relação ao tributo faz com que o prazo volte ao estado original, ou seja, no caso de um tributo cujo prazo para sua decadência esteja para ocorrer faltando um dia, e ocorrendo o lançamento por parte do fisco, não há mais que se falar em decadência.

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



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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

De outra parte, sendo exceção o recolhimento antecipado, fixou o Código, também, regra excepcional de tempo para a prática dos atos da administração tributária, onde os mesmos cinco anos já não mais dependem de uma carência para o início da contagem, uma vez que não se exige a prática de atos administrativos prévios. Ocorrido o fato gerador, já nasce para o sujeito passivo a obrigação de apurar e liquidar o crédito tributário, sem qualquer participação do sujeito ativo que, de outra parte, já tem o direito de investigar a regularidade dos procedimentos adotados pelo sujeito passivo a cada fato gerador, independente de qualquer informação ser-lhe prestada. É o que está expresso no § 4º, do artigo 150, do Código Tributário Nacional.

Nesta ordem, sempre refutei nos meus votos o argumento daqueles que entendem que só pode haver homologação se houver pagamento e, por conseqüência, como o lançamento efetuado pelo fisco decorre da falta de recolhimento de imposto de renda, o procedimento fiscal não mais estaria no campo da homologação, deslocando-se para a modalidade de lançamento de ofício, sempre sujeito à regra geral de decadência do art. 173 do Código Tributário Nacional.

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

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

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

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

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

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

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

*II - que fundamente crédito tributário objeto de:*

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

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

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

*Art. 62-A. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº. 5.869, de 11 de janeiro de 1973,*

*Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.*

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

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

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

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

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

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

*2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi,*

*"Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).*

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

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

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

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

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

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



1. O Código Tributário Nacional, ao dispor sobre a decadência, causa extintiva do crédito tributário, assim estabelece em seu artigo 173: "Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados: I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado; II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado. Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento."

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

Documento: 12878841 - EMENTA / ACÓRDÃO - Site certificado - DJe: 24/11/2010 Página 1 de 2 Superior Tribunal de Justiça 3. A Primeira Seção, quando do julgamento do REsp 973.733/SC, sujeito ao regime dos recursos repetitivos, reafirmou o entendimento de que "o dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199). (Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em FALTA O JULGAMENTO AGUARDAR)



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

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

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

7. Agravo regimental desprovido.

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

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

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

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

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

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

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

(...)

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

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

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

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

O caso em questão trata de imposto de renda pessoa física, cujo lançamento é por de omissão de rendimentos de alugueis, por via de consequência o fato gerador do imposto de renda mais antigo é 31/12/2005 (ajuste anual).

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

Ora, nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, o escoamento do prazo do art. 150, § 4º, sem manifestação do Fisco, significa a aquiescência implícita aos valores declarados pelo contribuinte, porque o silêncio, neste caso, é qualificado pela lei, trazendo efeitos. A única diferença de regime está consubstanciada na hipótese em que não há pagamento antecipado, que de acordo com Superior Tribunal de Justiça, se aplicaria, para efeitos de marco inicial do prazo decadencial, o art. 173, I, do Código Tributário Nacional (regra geral, que deverá ser seguido conforme a interpretação dada pelo STJ), por força do que dispõe o parágrafo único deste mesmo preceptivo. Exaurido o prazo, o Fisco não poderá

manifestar qualquer intenção de cobrar os valores. Há, pois, falar-se em decadência nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação.

No presente caso se torna irrelevante continuar a discussão sobre qual seria o significado de “pagamento antecipado”, já que houve recolhimento de imposto de renda pela recorrente, como restou consignado em sua Declaração de Ajuste Anual, relativo ao ano-calendário de 2005, bem como nos comprovante de rendimentos recebidos (fls. 84/87).

Assim sendo, no ponto de vista dos julgados do Superior Tribunal de Justiça, o termo inicial da contagem do prazo decadencial é 31/12/2005, já que o fato gerador ocorreu em 31/12/2005. Ou seja, de acordo com a linguagem do Superior Tribunal de Justiça “o termo inicial para contagem do prazo decadencial, nos casos em que houve pagamento antecipado, é a data do fato gerador da exigência tributária”. O prazo fatal para a constituição do lançamento ocorreria em 31/12/2010, tendo ocorrido a ciência do lançamento em 22/06/2011, está decadente o direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário questionado para o ano-calendário de 2005.

Somente para fins de argumentação, é de se dizer, que nos casos de arguição de decadência quanto restar caracterizado o evidente intuito de fraude, que não se aplica ao presente caso, já que houve a desqualificação da multa de ofício, reduzindo-a ao percentual de 75%, merece transcrição à lição de SÍLVIO RODRIGUES (Direito Civil. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 226):

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

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

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

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

O fato jurídico da existência ou não de dolo, fraude ou simulação (parte final do art. 150, § 4º, do CTN) deve, para consecução dos objetivos estabelecidos nestes dispositivos, ser constituída na via administrativa, determinando, desse modo, a obrigatoriedade do lançamento de ofício (art. 149, VII, do CTN) ou a impossibilidade da extinção do crédito pela homologação tácita. Deve-se observar que a ocorrência de dolo, fraude ou simulação só é relevante nos casos de efetivo pagamento antecipado. Se não houver pagamento antecipado, seja porque o contribuinte não o efetuou, ou porque o tributo por sua natureza se sujeita ao lançamento de ofício, o dolo, a fraude e a simulação não de ser apurados

no procedimento administrativo de fiscalização realizado de ofício, não servindo como hipóteses determinantes no prazo diferenciado de decadência.

O fato jurídico da existência ou não de dolo, fraude ou simulação (parte final do art. 150, § 4º, do CTN) deve, para consecução dos objetivos estabelecidos nestes dispositivos, ser constituída na via administrativa, determinando, desse modo, a obrigatoriedade do lançamento de ofício (art. 149, VII, do CTN) ou a impossibilidade da extinção do crédito pela homologação tácita. Deve-se observar que a ocorrência de dolo, fraude ou simulação só é relevante nos casos de efetivo pagamento antecipado. Se não houver pagamento antecipado, seja porque o contribuinte não o efetuou, ou porque o tributo por sua natureza se sujeita ao lançamento de ofício, o dolo, a fraude e a simulação hão de ser apurados no procedimento administrativo de fiscalização realizado de ofício, não servindo como hipóteses determinantes no prazo diferenciado de decadência.

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

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

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

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

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

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

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

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

Sem embargo da exposição feita nesse tópico, costuma-se apontar nessa parte final do § 4.º do art. 150 do Código Tributário Nacional uma lacuna, uma vez que não haveria

tratamento legal quanto ao prazo para lançar quando presente dolo, fraude ou simulação (LUCIANO AMARO. Direito Tributário Brasileiro. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 356; p. 394).

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

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

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

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

Da análise do mérito se verifica que a autoridade lançadora constatou, através do levantamento de entradas e saídas de recursos – fluxo financeiro (“fluxo de caixa”), que o contribuinte apresentou, durante o ano-calendário de 2005, saldos negativos, representando desta forma presunção de omissão de rendimentos, já que consumia/aplicava mais do que possuía de recursos com origem justificada, através de rendimentos tributados, isentos e não-tributáveis, tributados exclusivamente na fonte, ou que provinham de empréstimos, etc.

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

Quanto à preliminar de nulidade do lançamento argüida pela suplicante, sob o entendimento de que tenha ocorrido ofensa aos princípios constitucionais do devido processo legal, entendendo que a autoridade lançadora feriu diversos princípios fundamentais.

Como visto a suplicante entendeu que o Auto de Infração é improcedente porque a fiscalização considerou como rendimentos da pessoa física os valores pagos a título de aluguel a pessoa jurídica de qual é sócia.

Com a devida vênia dos que assim não entendem, estou com a decisão recorrida, já que o procedimento fiscal realizado pelos agentes do fisco foi efetuado dentro da estrita legalidade, com total observância ao Decreto nº 70.235, de 1972, que regula o Processo Administrativo Fiscal, não se vislumbrando, no caso sob análise, qualquer ato ou procedimento que tenha violado ou subvertido o princípio do devido processo legal.

O princípio da verdade material tem por escopo, como a própria expressão indica, a busca da verdade real, verdadeira, e consagra, na realidade, a liberdade da prova, no



sentido de que a Administração possa valer-se de qualquer meio de prova que a autoridade processante ou julgadora tome conhecimento, levando-as aos autos, naturalmente, e desde que, obviamente dela dê conhecimento às partes; ao mesmo tempo em que deva reconhecer ao contribuinte o direito de juntar provas ao processo até a fase de interposição do recurso voluntário.

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

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

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

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

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

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

Da mesma forma, não procede à nulidade do lançamento argüida sob os argumentos de que o auto de infração não foi lavrado dentro dos parâmetros exigidos pelo art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972.

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

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

Verifica-se, ainda, que o Auto de Infração e o Termo de Verificação Fiscal, identifica por nome e CPF a autuado, esclarece que foi lavrado na Delegacia da Receita Federal do Brasil em Bauru - SP, cuja ciência foi através de AR e descreve as irregularidades



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

Não restam dúvidas de que o lançamento se deu em razão da constatação de omissão de rendimentos caracterizados por aluguéis, sem que a recorrente justificasse, a princípio, estes valores escriturados na pessoa jurídica de qual é sócia. Consta dos autos diversos chamados ao sujeito passivo para que esse apresentasse as justificativas acerca desta conduta.

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

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

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

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

*Art. 59 - São nulos:*

*I - Os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;*

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

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

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

Haveria possibilidade de se admitir a nulidade por falta de conteúdo ou objeto, quando o lançamento que, embora tenha sido efetuado com atenção aos requisitos de

forma e às formalidades requeridas para a sua feitura, ainda assim, quer pela insuficiência na descrição dos fatos, quer pela contradição entre seus elementos, efetivamente não permitir ao sujeito passivo conhecer com nitidez a acusação que lhe é imputada, ou seja, não restou provada a materialização da hipótese de incidência e/ou o ilícito cometido. Entretanto, não é o caso em questão, pois a discussão se prende a interpretação de normas legais de regência sobre o assunto.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

No que diz respeito ao mérito propriamente dito, a recorrente se insurge contra o fato de que os auditores-fiscais não teriam levado em conta que o contribuinte declarou sua condição de participante no quadro societário das empresas Pedra Azul Empreendimentos e Participações Ltda. e Servimed Comercial Ltda. e estas, por sua vez, mantêm escrituração contábil que registra suas receitas, as quais foram devidamente declaradas e os tributos devidos recolhidos. Inicialmente cabe ressaltar que nestes autos não se discute o conteúdo da escrituração contábil da empresa Pedra Azul Empreendimentos e Participações Ltda., mas sim a operação realizada pelo contribuinte envolvendo tais pessoas jurídicas—comodato seguido de locação do imóvel matrícula 94.628 e a respeito da qual concluiu a autoridade fiscal lançadora ter resultado em sonegação, pela pessoa física, de valores locativos do referido imóvel.

Aponta, ainda, como desconexo em relação à infração que lhe foi imputada são as considerações apresentadas pela fiscalização acerca da cessão gratuita de imóvel e seus efeitos tributários.

Alega, ainda, que o imóvel foi cedido em comodato para a empresa Pedra Azul Empreendimentos e Participações Ltda., a qual o locou para Servimed Comercial Ltda., o que a excluiria da condição de titular dos rendimentos da locação, em razão da cessão em comodato. Acrescenta que, a partir de 2007, o imóvel deixou de pertencer-lhe, pois foi transferido, a título de integralização de capital, para a empresa Servimed Comercial Ltda.

Resta claro nos autos de que fiscalização aponta que a empresa Servimed Comercial Ltda., da qual a contribuinte é sócia, já ocupava o imóvel em questão, pelo que se torna questionável a operação. Afirma, ainda, que se o objetivo era a posse do imóvel pela Servimed, porque não foi cedida em comodato para esta, que já o ocupava? Por que o foi para Pedra Azul, empresa que, conforme informado no Termo de Verificação Fiscal, foi criada no mesmo ano de 1996, não possui funcionários e cujo endereço cadastral coincide com o da residência da contribuinte e seu esposo? Em consulta ao Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas da Receita Federal do Brasil, a decisão recorrida, verificou, que a data de abertura de Pedra Azul Empreendimentos e Participações Ltda. foi 20/06/1996 e as operações que se discutem nestes autos ocorreram em 01/08/1996.

Observa, ainda, a autoridade fiscal lançadora o fato de ambas as operações — cessão em comodato para Pedra Azul Empreendimentos e Participações Ltda. e locação desta para Servimed Comercial Ltda. terem ocorrido na mesma data, o que eleva o grau de dúvida acerca da real natureza da operação.

Resta claro, nos autos, que a transferência do imóvel matrícula 94.628 a título de integralização de capital na empresa, embora o impugnante alegue ter ocorrido em dezembro de 2007, o documento de fls. 1070/1072 demonstra que o registro público dessa operação ocorreu apenas em 07/12/2009. Desse modo, os efeitos pretendidos pela contribuinte só ocorreriam a partir de 07/12/2009, data do registro público da operação. Embora a contribuinte alegue que a transferência do imóvel a título de integralização de capital da Servimed Comercial ocorreu em dezembro/2007, como demonstrariam os documentos de fls. 1074/1082, outros documentos, juntados à impugnação (fls. 1046/1069), demonstram que o aluguel em questão continuou a ser pago.

A situação apontada pela impugnante seria que, embora fosse proprietária do imóvel, a empresa Servimed Comercial Ltda. teria continuado a pagar aluguel à empresa Pedra Azul Empreendimentos e Participações Ltda., como demonstram os documentos de fls. 1046/1069 — recibos de aluguel e 214/226— livro Diário de Pedra Azul. Todavia, não há como acolher tal situação como factível.

O conteúdo dos autos leva à convicção de que assiste razão à autoridade fiscal lançadora, no sentido de que, no período de 2005 a 2009, a contribuinte (e seu esposo) mantiveram-se como efetivos proprietários do imóvel e reais beneficiários dos rendimentos de aluguel gerados.

Assim, é de se deixar claro, que os agentes do Fisco têm, mais que direito, o dever de recorrer, quando for o caso, às declarações de rendimentos apresentadas pelos contribuintes, para analisar os rendimentos isentos e não tributáveis declarados, sempre que, por motivos mais diversos, entender que tais rendimentos são componentes da base de cálculo do imposto anual e as informações do contribuinte não se estribem em documentação hábil e idônea demonstrando o contrário.

Por isso mesmo, as ações praticadas pelos contribuintes para ocultar sua real intenção, e assim se beneficiar indevidamente do tratamento diferenciado, deve merecer a ação saneadora contrária, por parte da autoridade fiscal, em defesa até dos legítimos beneficiários daquele tratamento. Dessa forma, não podia e não pode o fisco permanecer inerte diante de procedimentos dos contribuintes cujos objetivos são exclusivamente o de ocultar ou impedir o surgimento das obrigações tributárias definidas em lei. Detectado esse procedimento irregular, como no presente caso compete ao fisco proceder como fez. É óbvio, que o autuado tem que ter uma prova de que já submeteu estes rendimentos a tributação ou que não era passível de tributação.

Assim, vê-se o quão acertado foi o procedimento do Fisco, ao submeter os rendimentos questionados a tributação. Não haveria outra forma de se proceder senão essa, já que a contribuinte não apresentou nenhuma prova contundente que invalidasse o feito fiscal.

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

Sendo assim, entendo que cabia a recorrente comprovar o alegado, porque somente ele tinha condições de fazê-lo, razão pela qual mantenho a decisão da autoridade julgadora de Primeira Instância.

No que diz respeito a multa qualificada, é de se dizer, que por entender que os fatos levantados caracterizavam o intuito deliberado da contribuinte de subtrair valores à tributação, tratou a autoridade fiscal de, sobre os valores apurados de ofício, aplicar a multa de ofício qualificada de 150%, prevista no § 1º, inciso I, do artigo 44 da Lei n.º 9.430, de 1996.

O fundamento de fato para a qualificação da penalidade consta das folhas 38/40 do Termo de Verificação Fiscal. Qual seja: A cessão por comodato, visando desonerar a pessoa física da obrigação de pagar imposto de renda sobre rendimentos de aluguel foi, no entendimento da fiscalização, um ato de sonegação, vez que inclusive foi criada uma empresa a fim de ocultar a ocorrência do fato gerador. A fiscalização fundamenta ainda a qualificação da multa no argumento de que cessão gratuita poderia ter se dado diretamente à empresa que já ocupava o imóvel, e ainda assim, a contribuinte deveria recolher o imposto calculado sobre o valor venal conforme estabelecido na legislação. Por então o artifício de se criar uma empresa para ceder a ela esse imóvel que já era ocupado pela outra empresa.



Inconformado, em virtude de não ter logrando êxito na Primeira Instância o recorrente apresenta a sua peça recursal pleiteando a reforma da decisão prolatada onde, em sua defesa, sustenta que só é cabível a multa qualificada, quando, perfeitamente demonstrado nos autos, que os envolvidos na prática da infração tributária conseguiram o objetivo de, além de omitirem a informação em suas declarações de rendimentos, deixaram de recolher os tributos devidos, merecendo daí a imposição da multa qualificada de 150%.

De fato, os autos noticiam a aplicação da multa de lançamento de ofício qualificada de 150%, sob argumento de que a contribuinte teria deixado de oferecer a tributação rendimentos tributáveis, já que deu um revestimento de comodato aos rendimentos recebidos com o claro intuito de evitar a tributação desse, cometendo sonegação fiscal.

Resta nítido pela análise dos autos de que a autoridade fiscal lançadora resolveu qualificar a multa de ofício diante do fato de entender que ficou caracterizada a conduta dolosa da contribuinte de se eximir do imposto devido, em razão do mesmo justificar que deixará de tributar tais valores porque os mesmos não lhe pertenceriam e sim pertenceriam a empresa da qual é sócia.

Assim, verifica-se que a autoridade lançadora entendeu ser perfeitamente normal aplicar a multa de lançamento de ofício qualificada na constatação de omissão de rendimentos. Ou seja, a fiscalização amparou o lançamento sob o argumento de que nesses casos é possível inferir que o contribuinte deixou deliberadamente de informar rendimentos auferidos fazendo declarações simuladas e apresentando provas materiais de conteúdo inexistente, formando a convicção de que a multa de ofício qualificada é aplicável já que está comprovado nos autos a intenção dolosa e fraudulenta na conduta adotada pela contribuinte, com o propósito específico de impedir ou retardar o conhecimento das infrações, ocultando rendimentos auferidos.

Ora, com a devida vênia, a prestação de informações ao fisco, em resposta à intimação, divergente de dados levantados pela fiscalização, bem como a falta de inclusão, na Declaração de Ajuste Anual, de valores representativos de rendimentos tributáveis ocasionando a falta ou o retardamento do imposto a pagar, independentemente, da habitualidade e do montante utilizado, caracteriza falta simples de omissão de receitas, porém, não caracteriza evidente intuito de fraude, que justifique a imposição da multa qualificada de 150%, prevista no § 1º do artigo 44, da Lei nº. 9.430, de 1996, pelas razões abaixo expostas.

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

Ora, o máximo que poderia ter acontecido é o fato da autoridade lançadora desconsiderar os dados, argumentos e provas apresentadas (matéria de prova) e constituir o lançamento do crédito tributário respectivo a título de omissão de rendimentos, o que a meu ver caracteriza irregularidade simples penalizada pela aplicação da multa de lançamento de ofício normal de 75%, já que a irregularidade apontada jamais seria motivo para qualificação da multa, já que ausente conduta material bastante para a sua caracterização.

Verifica-se, que os elementos de prova que serviram para subsidiar o procedimento fiscal em curso, foram obtidos pela fiscalização através das informações

fornecidas pela própria autuada e, que por sua vez, não logrou, a princípio, êxito em fornecer contra provas demonstrando a efetividade da ocorrência alegada de que estes valores não eram passíveis de tributação pelo imposto de renda. Ou seja, a suplicante não conseguiu provar que os recursos recebidos já foram tributados ou não eram tributáveis, razão pela qual a autoridade fiscal, por dever de ofício, teve que desconsiderar as alegações apresentadas e não considerá-los como rendimentos tributáveis nos anos-calendário questionados.

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

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

Como se vê o art. 957, II, do Regulamento do Imposto de Renda, de 1999, que representa a matriz da multa qualificada, reporta-se aos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 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.

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

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

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

Quando a autoridade lançadora age deste modo, aplica, no meu modo de entender, incorretamente a multa de ofício qualificada, pois, tais infrações não possuem o essencial, qual seja, o evidente intuito de fraudar. A prova, neste aspecto, deve ser material; evidente como diz a lei. Matéria de prova apresentada pelo contribuinte ou declaração inexata, jamais será motivo para qualificar a multa de ofício.

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

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.

Ora, se nestas circunstâncias, ou seja, a simples não declaração de valores não se pode considerar como evidente intuito de sonegar ou fraudar é evidente que no caso em discussão é semelhante, já que a princípio, a autoridade lançadora tem o dever legal de cobrar o imposto sobre a omissão de rendimentos apurada, já que a contribuinte esta pagando imposto a menor, ou seja, deixou de declarar rendimentos auferidos e não trouxe provas para ilidir a acusação ou as provas apresentadas não convencem a autoridade lançadora. Este fato não tem o condão de descaracterizar o fato ocorrido, qual seja, a de simples omissão de rendimentos.

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

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

justificados, acréscimo patrimonial a descoberto, rendimento recebido e não declarado e glosa de despesas, etc.

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

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

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

Acórdão n.º 104-18.640, de 19 de março de 2002:

*MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO QUALIFICADA - FRAUDE - JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO DA MULTA - Qualquer circunstância que autorize a exasperação da multa de lançamento de ofício de 75%, prevista como regra geral, deverá ser minuciosamente justificada e comprovada nos autos. Além disso, para que a multa de 150% seja aplicada, exige-se que o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 1964. A falta de inclusão, como rendimentos tributáveis, na Declaração de Imposto de Renda, de valores que transitaram a crédito em conta corrente bancária pertencente ao contribuinte, caracteriza falta simples de omissão de rendimentos, porém, não caracteriza evidente intuito de fraude, nos termos do art. 992, inciso II, do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto n.º 1.041, de 1994.*

Acórdão n.º. 104-19.055, de 05 de novembro de 2002:

*MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO QUALIFICADA - JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO DA MULTA – EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - Qualquer circunstância que autorize a exasperação da multa de lançamento de ofício de 75%, prevista como regra geral, deverá ser minuciosamente justificada e comprovada nos autos. Além disso, para que a multa de 150% seja aplicada, exige-se que o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 1964. A falta de esclarecimentos, bem como o vulto dos valores omitido pelo contribuinte, apurados através de fluxo financeiro, caracteriza falta simples de*

*presunção de omissão de rendimentos, porém, não caracteriza evidente intuito de fraude, nos termos do art. 992, inciso II do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto n.º 1.041, de 1994.*

Acórdão n.º. 102-45-584, de 09 de julho de 2002:

*MULTA AGRAVADA – INFRAÇÃO QUALIFICADA – APLICABILIDADE – A constatação nos autos de que o sujeito passivo da obrigação tributária utilizou-se de documentação inidônea a fim de promover pagamentos a beneficiários não identificados, e considerando que estes pagamentos não transitaram pelas contas de resultado econômico da empresa, vez que, seus valores foram levados e registrados em contrapartida com contas do Ativo Permanente, não caracteriza o tipo penal previsto nos arts. 71 a 73 da lei n.º 4.503/64, sendo inaplicável à espécie a multa qualificada de que trata o artigo 44, inciso II, da Lei n.º 9.430 de 27 de dezembro de 1996*

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

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

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

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

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

*MOVIMENTAÇÃO DE CONTAS BANCÁRIAS EM NOME DE TERCEIROS E/OU EM NOME FICTÍCIOS – COMPENSAÇÃO DE IMPOSTO DE RENDA NA FONTE DE EMPRESA DESATIVADA - MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO QUALIFICADA – EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO DA MULTA – Cabível a exigência da multa qualificada prevista no artigo 4.º, inciso II, da Lei n.º 8.218, de 1991, reduzida na forma prevista no art. 44, II, da Lei n.º 9.430, de 1996, quando o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 1964. A movimentação de contas bancárias em nome de terceiros e/ou em nome fictício, devidamente comprovado, pela autoridade lançadora,*



*circunstância agravada pelo fato de não terem sido declarados na Declaração de Ajuste Anual, como rendimentos tributáveis, os valores que transitaram a crédito nestas contas corrente cuja origem não comprove, somado ao fato de não terem sido declaradas na Declaração de Bens e Direitos, bem como compensação na Declaração de Ajuste Anual de imposto de renda na fonte como retido fosse por empresa desativada e com inscrição bloqueada no fisco estadual, caracterizam evidente intuito de fraude nos termos do art. 992, inciso II, do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 1.041, de 1994 e autoriza a aplicação da multa qualificada.*

Acórdão n.º. 106-12.858, de 23 de agosto de 2002:

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

Acórdão n.º. 101-93.251, de 08 de novembro de 2000:

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

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

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

Para um melhor deslinde da questão, impõe-se invocar o conceito de fraude fiscal, que se encontra na lei. Em primeiro lugar, recorde-se o que determina o Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto n.º 3.000, de 1999, nestes termos:

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

*(...)*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

*b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Incluída pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)*

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

*§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de*

*não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Acórdão CSRF/01-04.917, 13 de abril de 2004:

*MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. APLICAÇÃO - No caso de lançamento de ofício será aplicada multa calculada sobre o crédito tributário apurado, no percentual de 150%, quando caracterizado o evidente intuito de fraude por parte do autuado, em face dos levantamentos realizados pela autoridade autuante e fatos revelados nos autos do processo.*

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

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

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

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

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

*DOCUMENTOS FISCAIS A TÍTULO GRACIOSO – Cabe à autuada demonstrar que os custos/despesas foram efetivamente suportados, mediante prova de recebimento dos bens e/ou serviços a que as referidas notas fiscais aludem. A utilização de documentos fornecidos a título gracioso, ideologicamente falsos,*

*eis que os serviços não foram prestados, para comprovar custos/despesas, constitui fraude e justifica a aplicação de multa qualificada de 150%, prevista no artigo 728, III, do RIR/80.*

Acórdão nº. 103-07.115, de 1985:

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

Acórdão nº. 104-17.256, de 12 de julho de 2000:

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

É de se ressaltar, que não basta que atividade seja ilícita para se aplicar à multa qualificada, deve haver o evidente intuito de fraude, já que a tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.

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

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

Por fim, se faz necessários tecer algumas considerações sobre as penalidades aplicadas.

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

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



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

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

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

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

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

- 1. pedido de esclarecimentos sobre situação jurídico-tributária do sujeito passivo, através de intimação a esse;*
- 2. representação ou denúncia de agente fiscal ou terceiro, a respeito de circunstâncias capazes de conduzir o sujeito passivo à assunção de responsabilidades tributárias;*
- 3 - autodenúncia do sujeito passivo sobre sua situação irregular perante a legislação tributária;*
- 4. inconformismo expressamente manifestado pelo sujeito passivo, insurgindo-se ele contra lançamento efetuado.*

*(...).*

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

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

*Mas é dos atos processuais que cogitamos, nestes comentários. São atos processuais os que se realizam conforme as regras do processo, visando dar existência à relação jurídico-processual. Também participa dessa natureza o que se pratica à parte, mas em razão de outro processo, do qual depende. No processo*

*administrativo tributário, integram essa categoria, entre outros:*  
*a) o auto de infração; b) a representação; c) a intimação e d) a notificação*

*(...).*

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

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

É de se esclarecer, que a infração fiscal independe da boa fé do contribuinte, entretanto, a penalidade deve ser aplicada, sempre, levando-se em conta a ausência de má-fé, de dolo, e antecedentes do contribuinte. A multa que excede o montante do próprio crédito tributário, somente pode ser admitida se, em processo regular, nos casos de minuciosa comprovação, em contraditório pleno e amplo, nos termos do artigo 5º, inciso LV, da Constituição Federal, restar provado um prejuízo para fazenda Pública, decorrente de ato praticado pelo contribuinte.

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

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

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

De qualquer forma, há que se esclarecer que o Imposto Renda da Pessoa Física é um tributo calculado sobre a renda tributável auferida. Ou seja, é calculado levando-se em consideração aos rendimentos tributáveis auferidos e em razão do valor é enquadrada

dentro de uma alíquota, não estando o seu valor limitado à capacidade contributiva do sujeito passivo da obrigação tributária.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Diante do conteúdo dos autos e pela associação de entendimento sobre todas as considerações expostas no exame da matéria e por ser de justiça, voto no sentido de, desqualificando a multa de ofício, acolher a arguição decadência suscitada pela Recorrente para declarar extinto o direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário relativo ao ano-calendário de 2005 e rejeitar as demais preliminares suscitadas e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso para desqualificar a multa de ofício, reduzindo-a ao percentual de 75%.

(Assinado digitalmente)  
Nelson Mallmann