



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10840.003459/2001-16
Recurso nº. : 134.458
Matéria : IRPF - Ex(s): 1996 e 1997
Recorrente : GASTÃO DE IRAJÁ RODRIGUES
Recorrida : 4ª TURMA/DRJ-SÃO PAULO/SP II
Sessão de : 09 de setembro de 2003
Acórdão nº. : 104-19.523

DECADÊNCIA - IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA – AJUSTE ANUAL - DECLARAÇÃO ENTREGUE FORA DO PRAZO - Sendo a tributação das pessoas físicas sujeita a ajuste na declaração anual, independentemente de exame prévio da autoridade administrativa, o lançamento é por homologação. Desta forma, o direito de a Fazenda Nacional lançar o imposto de renda pessoa física, devido no ajuste anual, decai após cinco anos contados de 31 de dezembro de cada ano-calendário questionado. Sendo irrelevante o fato do contribuinte ter apresentado a Declaração de Ajuste Anual, relativo ao ano-calendário em questão, fora do prazo marcado na legislação de regência.

NULIDADE DO LANÇAMENTO POR CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA - Se o autuado revela conhecer plenamente as acusações que lhe foram imputadas, rebatendo-as, uma a uma, de forma meticulosa, mediante extensa e substancial impugnação, abrangendo não só outras questões preliminares como também razões de mérito, descabe a proposição de cerceamento do direito de defesa. Ademais, 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.

PERÍCIA/DILIGÊNCIA FISCAL - INDEFERIMENTO PELA AUTORIDADE JULGADORA DE PRIMEIRA INSTÂNCIA - A determinação de realização de diligências e/ou perícias compete à autoridade julgadora de Primeira Instância, podendo a mesma ser de ofício ou a requerimento do impugnante, a sua falta não acarreta a nulidade do processo administrativo fiscal.

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10840.003459/2001-16
Acórdão nº. : 104-19.523

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

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 lançamento de ofício qualificada de 150% seja aplicada, exige-se que o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964. A simples falta de inclusão, na Declaração de Ajuste Anual, de rendimentos recebidos caracterizam, a princípio, falta simples de omissão de rendimentos, porém, não caracteriza evidente intuito de fraude, nos termos do artigo 992, inciso II, do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 1.041, de 1994.

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

Preliminar de nulidade rejeitada.

Preliminar de decadência acolhida.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por **GASTÃO DE IRAJÁ RODRIGUES**.

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos: I - REJEITAR a preliminar de nulidade do lançamento por cerceamento do direito de defesa; II - ACOLHER a preliminar de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10840.003459/2001-16
Acórdão nº. : 104-19.523

decadência argüida pelo sujeito passivo para declarar extinto o direito de a Fazenda Nacional constituir crédito tributário relativo ao ano-calendário de 1995; e III - no mérito, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para reduzir a aplicação da multa qualificada de 150% para multa normal de 75%, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


REMIS ALMEIDA ESTOL
PRESIDENTE EM EXERCÍCIO


NELSON MALLMANN
RELATOR

FORMALIZADO EM: 06 NOV 2003

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros JOSÉ PEREIRA DO NASCIMENTO, SÉRGIO MURILO MARELLO (Suplente convocado), MEIGAN SACK RODRIGUES, VERA CECÍLIA MATTOS VIEIRA DE MORAES, JOÃO LUÍS DE SOUZA PEREIRA e ALBERTO ZOUVI (Suplente convocado).



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10840.003459/2001-16
Acórdão nº. : 104-19.523
Recurso nº. : 134.458
Recorrente : GASTÃO DE IRAJÁ RODRIGUES

RELATÓRIO

GASTÃO DE IRAJÁ RODRIGUES, contribuinte inscrito no CPF/MF sob o nº 442.502.318-87, residente e domiciliado na cidade de Ribeirão Preto, Estado de São Paulo, a Rua João Penteado, n.º 1500 – Bairro Jardim Europa, jurisdicionado a DRF em Ribeirão Preto - SP, inconformado com a decisão de fls. 3191/3218, prolatada pela Quarta Turma da DRJ em Ribeirão Preto - SP, recorre a este Primeiro Conselho de Contribuintes pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 3223/3243.

Contra o contribuinte acima mencionado foi lavrado, em 13/12/01, o Auto de Infração de Imposto de Renda Pessoa Física de fls. 21/27, com ciência através de Edital em 31/12/01, exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de R\$ 791.440,47 (padrão monetário da época do lançamento do crédito tributário), a título de Imposto de Renda Pessoa Física, acrescidos da multa de lançamento de ofício qualificada de 150% (art. 44, II, da Lei n.º 9.430, de 1996); e dos juros de mora, de no mínimo, de 1% ao mês ou fração, calculados sobre o valor do imposto, relativo aos exercícios de 1996 e 1997, correspondente, respectivamente, aos anos-calendário de 1995 e 1996.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10840.003459/2001-16
Acórdão nº. : 104-19.523

A autuação fiscal decorre da constatação de omissão de rendimentos tendo em vista a variação patrimonial a descoberto, onde se verificou excesso de aplicações sobre origens, não respaldado por rendimentos declarados/comprovado, conforme demonstrado no Termo de Conclusão de Procedimento Fiscal, de 12/12/01, fls. 28/53, que é parte integrante deste Auto de Infração. Infração capitulada nos artigos 1º, 2º, 3º e parágrafos, da Lei nº 7.713, de 1988; artigos 1º e 2º, da Lei nº 8.134, de 1990; artigos 7º e 8º, da Lei nº 8.981, de 1995; e artigos 3º e 11, da Lei nº 9.250, de 1995.

O Auditor-Fiscal da Receita Federal, autor do lançamento do crédito tributário, esclarece, ainda, através do Termo de Conclusão de Procedimento Fiscal de fls. 28/53, entre outros, os seguintes aspectos:

- que em 28/07/98, foi formalizado na Delegacia da Receita Federal de Bauru – SP, o processo administrativo acima, em nome de Gastão de Irajá Rodrigues, tendo como assunto Representação da Procuradora da República, da cidade de Bauru, encaminhada ao Sr. Delegado da Receita Federal daquela localidade;

- que naquele expediente, a autoridade do Ministério Público noticiou o funcionamento da Casa de Câmbio, sem autorização do Banco Central, promovida por Osvaldo Baio Gomes, pessoa envolvida no processo penal 97.1301644-0 e em Inquérito Policial nº 7.0126/96. Mencionou, ainda, que toda a documentação relacionada aos processos estava à disposição do Juízo da 2ª Vara Federal de Bauru. Por fim, requisitou providências no sentido de que fossem elaborados relatórios conclusivos sobre o assunto;

- que as cópias dos cheques nominais em favor de Gastão de Irajá Rodrigues (fls. 57/62), emitidos por Osvaldo Baio Gomes, foram anexadas à Representação do Ministério Público, remetida à DRF/Bauru. A planilha elaborada pela PRM/Bauru (fls. 63)



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10840.003459/2001-16
Acórdão nº. : 104-19.523

lista 10 documentos, em valores que somam R\$ 318.351,00, equivalentes a US\$ 318.938,75, conforme cotações da moeda americana, nos dias em que ocorreram as transações;

- que em 13/08/98, o Procurador da República Dr. Pedro Antônio de Oliveira Machado remeteu ao Delegado da DRF/Bauru cópia de decisão judicial, determinante de quebra dos sigilos bancários de todas as pessoas que movimentaram recursos junto à Casa de Câmbio de Osvaldo Baio Gomes, aí incluído o Sr. Gastão de Irajá Rodrigues, beneficiário dos US\$ 318.938,75 (fls. 64/66);

- que este processo foi formalizado na 5ª Vara Federal de Ribeirão Preto, em 02/09/99, contendo às suas fls. 166/168 o pedido da Procuradoria da República desta cidade, relativos aos autos PRM/RP/08123-02.0004/99-89, de Quebra de Sigilo Bancário do Sr. Gastão de Irajá Rodrigues, pelos motivos elencados no item precedente;

- que a solicitação do Ministério Público, de 31/08/99, teve a acolhida do MM Juiz de Direito da 5ª Vara Federal, que, às fls. 169/170 do Procedimento Criminal Diverso, determinou a quebra de sigilo bancário, nos termos do artigo 38, parágrafo I, da Lei nº 4.595, de 1964;

- que o fato está demonstrado é que, independentemente das atividades desenvolvidas pelo fiscalizado, no período de 1995 e 1996, estas estão refletidas no extraordinário fluxo financeiro de suas contas bancárias, cujos saldos em finais de meses, aliados às suas aplicações financeiras proporcionaram-lhe dispêndios/aplicações superiores aos recursos/origens, evidenciando omissão de rendimentos, caracterizada pelo acréscimo patrimonial (apurado mensalmente), não justificado pelos rendimentos tributáveis, não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte ou objeto de tributação definitiva;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10840.003459/2001-16
Acórdão nº. : 104-19.523

- que pelos motivos já exposto, não foram computados na elaboração dos Demonstrativos, os depósitos e créditos, bem como os cheques/DOC/débitos verificados nos extratos bancários, que o contribuinte, em nenhum momento, comprovou com documentação hábil e idônea, a origem e a destinação dos recursos movimentados. Somente foram considerados os saldos bancários credores nos finais de meses registrados em contas-correntes e aplicações financeiras do fiscalizado;

- que foram consideradas na elaboração do Demonstrativo todas as aplicações financeiras ocorridas, bem como todos os resgates correspondentes. Os rendimentos de tributação exclusiva, provenientes das aplicações financeiras, estão inseridos nos resgates de tais aplicações, configurando recursos/origens para o fiscalizado;

- que foram considerados como investimento (dispêndios/aplicações), os valores destinados às contas-correntes bancárias do Banco Del Paraná S/A, que trata de Pessoa Jurídica residente/domiciliada no exterior; fato não contestado pelo contribuinte, em sua resposta de 10/12/01;

- que foram considerados como investimento (dispêndios/aplicações), os valores remetidos à conta-corrente 291/0179/237.358-1, titulada por Sérgio Luiz Bertoncello, objeto do inquérito policial 030/98, instaurado pela Delegacia de Polícia Federal de Ponta-Porã, fato não contestado pelo contribuinte, em sua resposta de 10/12/01;

- que quanto aos "Cheques Visados", no ano-calendário de 1995, foram considerados apenas aqueles que foram sacados e depositados na mesma conta corrente, no início de janeiro do ano seguinte. Além do fato já mencionado no item "a", os valores correspondentes a R\$ 278.200,00, não foram considerados como origem de recursos para o ano de 1996, pelos seguintes motivos: (1) não foram relacionados discriminadamente na declaração de bens da DIRPF do exercício 1996, ano-calendário 1995; (2) a utilização desse



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10840.003459/2001-16
Acórdão nº. : 104-19.523

recurso constitui veemente prova da impossibilidade de comprovação da respectiva disponibilidade financeira, constituindo-se, pois, omissão de receita; (3) o valor de R\$ 278.200,00 reingressou na conta bancária como "depósito em dinheiro" no dia 02/01/96 e está considerado no saldo bancário credor, em 31/01/96, de R\$ 471,00, lançado pela Fiscalização no mês de janeiro/96, no Demonstrativo mensal de fluxo de caixa. Ainda, em relação ao assunto, esta Fiscalização (em benefício do contribuinte) excluiu, do valor anteriormente consignado de R\$ 348.000,00, a importância de R\$ 69.800,00, relacionada ao cheque 676151, depositado em 02/01/96 na conta 341/0720/13201-90 (Osvaldo Baio Gomes), ratificando, pois, a conduta considerada na letra "a";

- que os demais valores que compõem os demonstrativos foram retirados das DIRPFs, apresentadas em 21/12/98, ou dos próprios extratos bancários;

- que reportando-nos à resposta/solicitação do contribuinte, de 10/12/01, esta Fiscalização indefere a dilação de prazo requerida, em virtude de que a conferência dos Demonstrativos Mensais das Movimentações Financeiras (aplicações e saldos bancários) e da movimentação mensal do patrimônio, ao contrário do que diz o contribuinte, necessita de poucas horas para ser realizada, vez que os valores consignados foram planilhados pela Fiscalização, com base em documentos que o fiscalizado tem desde 21/12/98 (Declarações de Ajuste Anual – exercícios de 1996 e 1997, entregues sob intimação fiscal que à época, questionou os valores recebidos de Osvaldo Baio Gomes, até hoje sem resposta);

- que além de várias recusas em receber intimações, com finalidade clara de obstruir ao máximo a ação fiscal e seu término (antes e depois da expedição do MPF), do embaraço que provocou Representação Fiscal para Fins Penais; da forma como teve que ser iniciada a ação fiscal (Busca e Apreensão Pessoal e Domiciliar); informação falsa de que o contribuinte não havia outorgado mandato de procuração a advogados, também restou comprovado que o contribuinte:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10840.003459/2001-16
Acórdão nº. : 104-19.523

- realizou operações de câmbio (dólares americanos) com várias pessoas;
- teve recursos de suas contas bancárias destinados às contas de Pessoa Jurídica residente/domiciliada no exterior, fato considerado pelo BACEN como remessas de divisas para o exterior;
- teve recursos de suas contas bancárias destinados à conta 237.358-1, do Banco BCN S/A, agência Ponta-Porã, conta esta que no Relatório da Delegacia de Polícia de Ponta-Porã, ao concluir o Inquérito 030/98, a autoridade policial indiciou o ex-gerente Sr. Elesbão Lopes de Carvalho Filho, por práticas delituosas e ilegais (art. 64, da Lei nº 8.391, de 1991). Tal relatório informa que, nessa conta (aberta fraudulentamente) foram depositados valores correspondentes a R\$ 197.866.440,00, destinados a vários tipos de práticas ilegais, no período de maio a novembro de 1996 (os cheques do Sr. Gastão foram emitidos/compensados no período de 22/07/96 a 17/09/96 e, ao que tudo indica, sem o conhecimento do titular Sr. Sérgio Luiz Bertoncello, que deixou de ser indiciado por falta de provas;
- ocultou recursos de sua conta-corrente 341/0125726256-0, nos finais dos anos de 1995 e 1996 (R\$ 278.000,00 e R\$ 66.400,00, respectivamente), transformando tais recursos em "cheques visados", os quais reingressaram na mesma conta, no início dos anos seguintes, o que demonstra a impossibilidade de comprovação da origem dos recursos ocultados. Tal prática é contrária ao que dispõe o art. 96, § 4º, da Lei nº 8.383, de 1991 – Art. 848, § 1º, do RIR/94, configurando crime contra a ordem tributária, nos termos do art. 1º, incisos I e II, da Lei nº 8.137, de 1990.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10840.003459/2001-16
Acórdão nº. : 104-19.523

- que por último, esclareço que os documentos, objetos da busca e apreensão de 13/12/00, encontram-se sob custódia da 5ª Vara da Justiça Federal de Ribeirão Preto, e que serão utilizados nestes autos, apenas os citados neste termo de conclusão de procedimento fiscal.

Em sua peça impugnatória de fls. 114/121, apresentada, tempestivamente, em 22/05/02, o autuado, após historiar os fatos registrados no Auto de Infração, se indis põe contra a exigência fiscal, solicitando que seja acolhida a impugnação para considerar insubsistente a autuação, com base, em síntese, nas seguintes argumentações:

- que, em preliminar, insurge-se contra a forma confusa como o Auto de Infração está lavrado e organizado, dificultado o exercício do direito de defesa, tanto nos demonstrativos de apuração e da multa e juros de mora, cujo entendimento pode ser fácil aos autuantes, afeitos que estão aos procedimentos e formulários técnicos próprios de suas atribuições, mas não aos contribuintes ou a profissionais que não privam da intimidade daquelas respeitáveis, porém complexas formas;

- que relativamente ao acréscimo patrimonial a descoberto apontado, deixa de considerar o Auto de Infração que tanto ao impugnante como a qualquer outro cidadão é permitida a movimentação financeira fora do sistema bancário, inexistindo no ordenamento jurídico nacional qualquer lei que obrigue fazer transitar ou manter em depósito bancário todas as rendas;

- que a aquisição das ações da empresa Alagamar só veio a constar da Declaração de Imposto de Renda Pessoa Física de 1997 porque o negócio só veio a se concretizar no ano de 1996, embora o contrato tenha sido assinado em 1994. Isto porque a forma de pagamento estava na dependência de aprovação de carta consulta e de projeto a serem apresentados pela empresa para obtenção de recursos junto à SUDENE;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10840.003459/2001-16
Acórdão nº. : 104-19.523

- que em relação ao valor recebido através de precatórios judiciais junto ao Tribunal de Justiça do Estado de Pernambuco, conseqüente de desapropriação de terra no valor de R\$ 2.504.441,76, vários são os argumentos e motivos que falam em favor do impugnante;

- que em primeiro lugar, declarou o valor como rendimento isento e não tributável porque a competência para tributa-lo era do Tribunal de Justiça do Estado de Pernambuco, com retenção na fonte;

- que se ganho de capital tivesse ocorrido, o seu recolhimento haveria de ter acontecido no mês imediatamente seguinte ao do recebimento dos precatórios, ou seja, no mês de agosto de 1996. Isto porque, o ganho de capital auferido por pessoa física na alienação de bens ou direitos é apurado no mês em que foi auferido e recolhido até o último dia útil do mês subsequente;

- que como tal lançamento é por homologação, por força do contido no art. 150, do Código Tributário Nacional, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, ao completar 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador, sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, caracterizando-se assim a decadência;

- que no presente caso, o fato gerador se deu em julho de 1996, diante do eu se concretizou a decadência em julho de 2001, tanto em relação à tributação de ganho de capital se tivesse ocorrido como em relação ao imposto de renda retido na fonte, se não fosse este da competência do Estado de Pernambuco que deveria ter procedido à retenção através do seu órgão pagador que foi o Tribunal de Justiça;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10840.003459/2001-16
Acórdão nº. : 104-19.523

- que o enquadramento do impugnante em situação que configura, em tese, crime contra a ordem tributária só encontra explicação no esforço de valorização da encomenda ou requisição que teve origem no Ministério Público Federal, por sua vez provocado pelo Ministério Público Estadual, ávido que se encontra este em justificar ações eivadas de motivação política contra o ex-governador do estado do Rio Grande do Norte, com quem o Impugnante mantém laços familiares;

- que o impugnante não fez qualquer declaração falsa ou omitiu declaração sobre rendas, bens ou fatos, nem empregou outro tipo de fraude, para eximir-se total ou parcialmente do pagamento do tributo.

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

- que o trâmite de um processo administrativo fiscal envolve dois momentos distintos: (a) o momento do procedimento oficioso e (b) o momento do procedimento contencioso;

- que a primeira fase do procedimento, a fase oficiosa, é a atuação exclusiva da autoridade tributária, que busca obter elementos visando demonstrar a ocorrência do fato gerador e as demais circunstâncias relativas à exigência. O destinatário desses elementos de convencimento é o contribuinte – que pode reconhecer o seu débito, recolhendo-o -, ou o julgador administrativo, no caso de ser apresentada impugnação ao lançamento;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10840.003459/2001-16
Acórdão nº. : 104-19.523

- que na fase oficiosa, portanto, a fiscalização atua com poderes amplos de investigação, tendo a liberdade para interpretar os elementos de que dispõe para efetuar o lançamento. Na realidade, nessa fase o fisco submete-se à regra geral do ônus da prova prevista no Processo Civil – que serve como fonte subsidiária ao processo administrativo fiscal. Incumbe ao fisco, como autor, o ônus de provar os fatos constitutivos do seu direito. Ou seja, como já ressaltado, cabe à autoridade fazendária provar a ocorrência do fato gerador e as demais circunstâncias necessárias à constituição do crédito tributário. Se a fiscalização não se desincumbe a contento de sua tarefa, não se extrai daí qualquer problema de ordem processual, mas apenas insuficiência de provas contra o sujeito passivo. E a insuficiência ou não das provas, desde que estas não sejam obtidas de forma ilícita, é questão relacionada ao próprio mérito do lançamento;

- que a fase processual – contenciosa – da relação fisco-contribuinte inicia-se com a impugnação tempestiva do lançamento e se caracteriza pelo conflito de interesses submetido à administração. À litigância e conseqüente solução desse conflito é que se aplicam as garantias constitucionais da observância do contraditório e da ampla defesa;

- que ademais, verifica-se que, inobstante qualquer deficiência quanto à descrição dos fatos constante do Auto de Infração – como a menção ao fato de o Termo de Início de Fiscalização ter sido expedido em 25/10/2002, ao invés de 25/10/2001, ou mudança nos critérios de numeração dele constante – que, como o autuado revela conhecer as acusações que lhe foram imputadas, rebatendo-as de forma meticulosa, com impugnação que abrange questões preliminares como também de mérito, descabe a proposição de cerceamento do direito de defesa;

- que assim, restando caracterizado que não houve qualquer cerceamento do direito de defesa do contribuinte, e desde que não resta caracterizada a ocorrência de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10840.003459/2001-16
Acórdão nº. : 104-19.523

nenhuma outra das hipóteses previstas na legislação, deve ser afastada a preliminar de nulidade suscitada;

- que com relação à preliminar de decadência, cumpre esclarecer inicialmente que a fiscalização não autuou o contribuinte pela falta de recolhimento do imposto decorrente da apuração de suposto ganho de capital, restando prejudicado o pleito quanto a este aspecto;

- que para as infrações relativas à omissão de rendimentos, tem-se que, embora as quantias sejam apuradas mensalmente, o valor apurado será acrescido aos rendimentos tributáveis na declaração de ajuste anual, submetendo-se à aplicação das alíquotas constantes da tabela progressiva anual. Portanto, no presente caso, não há que se falar de fato gerador ocorrido antes de 31/12/96, por ser este o momento em que se completa o fato gerador complexivo objeto da autuação em questão, relativamente ao ano-calendário 1996: a percepção de rendimentos tributáveis, sujeitos ao ajuste anual, ao longo do ano de 1996;

- que ocorre que, evidentemente, o lançamento ou qualquer outro pronunciamento acerca do lançamento por parte da Fazenda Pública só pode ser efetuado após a data em que se instaure a possibilidade jurídica de assim proceder-se. Ou seja, no caso presente, após a efetiva entrega da declaração de ajuste anual, ou, em não ocorrendo tal entrega, após o prazo limite da entrega da DIRPF. Somente após tais prazos é que se tem como verificado o descumprimento da obrigação tributária, pressuposto para a possibilidade de efetuar o lançamento de ofício;

- que de sorte que, quando a legislação previr que o lançamento deve ser efetuado por homologação, havendo prazo fixado na legislação para o pagamento do tributo – no presente caso coincidente com o prazo limite para a entrega da declaração –, enquanto



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10840.003459/2001-16
Acórdão nº. : 104-19.523

não declarado e pago, ao menos parcialmente, o imposto ou, na ausência deste pagamento, enquanto não vencido esse prazo, não é permitido à autoridade administrativa efetuar o lançamento, porque ainda não haverá pagamento a homologar, nem terá ocorrido a omissão ou inexatidão na antecipação de pagamento, pressupostos do lançamento de ofício por substituição àquele que, originariamente, deveria operar-se por homologação, conforme se depreende do art. 149, inciso V, do CTN;

- que, neste contexto, tratando-se de modalidade de lançamento por homologação, cabendo ao contribuinte apurar a base de cálculo anual, declara-la e efetuar o pagamento do imposto sem prévio exame da autoridade administrativa, não pode o fisco federal afirmar, antes da entrega da declaração de ajuste anual, relativa ao ano-calendário de 1996, e pagamento do imposto devido, com prazo na legislação previsto para até 30/04/97, que o contribuinte houvera omitido rendimentos na apuração do imposto de renda, caso em que a autoridade administrativa somente poderia proceder ao lançamento a partir do primeiro dia seguinte ao pagamento efetuado ou, em sua ausência, à data fixada para a entrega da referida declaração de ajuste anual e pagamento do tributo devido, pois é a partir desta data que a autoridade toma conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado;

- que dessarte, no caso concreto, além de a declaração de ajuste do exercício de 1997 ter sido entregue em 30/04/1997, conforme consta do campo "carimbo de recepção" do documento de fls. 4 – o que faria com que o prazo final para Fazenda efetuar o lançamento se findasse apenas em 30/04/2002 -, verifica-se que não foi apurado qualquer imposto a ser pago pelo contribuinte, razão pela qual o termo inicial para contagem do prazo decadencial somente se iniciou 01/01/1998 (primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado), findando em 31/12/2002;

- que tendo sido o contribuinte cientificado do Auto de Infração em 22/04/2002 conforme AR de fls. 125, resta afastada a decadência alegada pela defesa;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10840.003459/2001-16
Acórdão nº. : 104-19.523

- que o levantamento de acréscimo patrimonial não justificado é forma indireta de apuração de rendimentos omitidos. Neste caso, cabe à autoridade lançadora comprovar apenas a existência de rendimentos omitidos, que são revelados pelo acréscimo patrimonial não justificado. Nenhuma outra prova a lei exige da autoridade administrativa;

- que não foi à autoridade fiscal que presumiu a omissão de rendimentos, mas sim a lei, especificamente a Lei nº 7.713/88, art. 3º, § 1º, tratando-se, portanto, de presunção legal. Tal presunção encontra explicação lógica no fato de que ninguém compra algo ou paga a alguém sem que tenha recursos para isso, ou os tome emprestado de terceiros;

- que a omissão de rendimentos devido à variação patrimonial a descoberto foi apurada pelo método do fluxo de caixa, de acordo com a planilha de fls. 87, e anexos, e com os fatos descritos às fls. 105/109. Nesse método, os acréscimos patrimoniais são apurados mensalmente, considerando-se o saldo de disponibilidade de um mês como recurso para o mês subsequente (dentro do mesmo ano-calendário), na determinação da base de cálculo anual do tributo, em obediência aos dispositivos legais citados no Auto de Infração;

- que a fiscalização converteu o valor de US\$ 17.600,00 para Reais, utilizando a cotação US\$ 1 = R\$ 0,9667, tomando por base o Ato Declaratório Cosit nº 05/96, resultando no valor de R\$ 17.013,02, que foi considerado como aplicação de recursos no demonstrativo de fls. 87;

- que ocorre que o contrato de fls. 10/12 estabelece que o citado valor corresponde ao preço pago pelas 99.178 ações vendidas pelos Srs. Alonso bezerra de Albuquerque Filho e Manoel Feliciano Maia de Souza, sendo que apenas 24.794,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10840.003459/2001-16
Acórdão nº. : 104-19.523

correspondente a 25% do total, foram adquiridas pelo contribuinte; as demais conforme cláusula terceira, foram adquiridas pelos Srs José Alves dos Santos Neto e Paulo de Tarso Nunes de Carvalho;

- que não tendo a fiscalização esclarecido à razão pela qual considerou que o valor de R\$ 17.013,92 foi integralmente pago pelo contribuinte, e desde que o documento utilizado para consubstanciar a autuação foi exatamente o contrato de fls. 10/12, entendendo que deve ser considerado como dispêndio em 03/01/96 apenas o valor equivalente a 25% de R\$ 17.013,92, ou seja, r\$ 4.253,48. Logo, o valor da variação patrimonial a descoberto do mês de janeiro passa a ser R\$ 6.770,69;

- que se trata do valor de R\$ 2.504.441,76, que o contribuinte recebeu em decorrência dos precatórios judiciais nºs 33/94 e 20/95, ambos expedidos pelo Tribunal de Justiça de Pernambuco, e declarou como rendimento isento e não-tributável ("desapropriação de terra"), que a fiscalização reclassificou como rendimento tributável;

- que os Precatórios Judiciais, ambos de 25/07/96, confirmam que o contribuinte recebeu do Estado de Pernambuco o valor de R\$ 2.504.441,76, em decorrência de ação judicial que tramitou junto ao Tribunal de Justiça de Pernambuco. Vê-se, portanto, que a disponibilidade econômica a que se refere o já citado art. 43 do CTN – e, por conseguinte, o fato gerador do imposto de renda – ocorreu no ano-calendário 1996, e não nos anos de 1974 e 1975, quando o contribuinte alega ter ocorrido a desapropriação das terras;

- que no caso vertente, verificou-se a omissão de rendimentos por parte do contribuinte, bem assim seu intuito doloso de impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, relativamente à infração "acréscimo patrimonial a descoberto".



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10840.003459/2001-16
Acórdão nº. : 104-19.523

As ementas que consubstanciam os fundamentos da decisão da Primeira Turma da DRJ em Recife - PE, são as seguintes:

“Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 1996

Ementa: AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE.

Não restando comprovada a ocorrência de preterição do direito de defesa nem de qualquer outra hipótese expressamente prevista na legislação, não há que se falar em nulidade do lançamento.

PRINCÍPIO DO CONTRADITÓRIO.

Antes da lavratura do auto de infração, não há que se falar em violação ao Princípio do Contraditório, já que a oportunidade de contradizer o fisco é prevista em lei para a fase do contencioso administrativo, que se inicia com a impugnação do lançamento.

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

Se o autuado revela conhecer as acusações que lhe foram imputadas, rebatendo-as de forma meticulosa, com impugnação que abrange questões preliminares como também razões de mérito, descabe a proposição de cerceamento do direito de defesa.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF

Ano-calendário: 1996

Ementa: ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO.

São tributáveis os valores relativos ao acréscimo patrimonial, quando não justificados pelos rendimentos tributáveis, isento/não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte ou objeto de tributação definitiva.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL. APURAÇÃO.

A partir do ano-calendário de 1989, a apuração do acréscimo patrimonial deve ser feita confrontando-se os ingressos e os dispêndios realizados mensalmente pelo contribuinte, com aproveitamento das sobras de recursos nos meses seguintes, desde que dentro do mesmo ano-calendário.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA**

Processo nº. : 10840.003459/2001-16
Acórdão nº. : 104-19.523

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. ÔNUS DA PROVA.

Se o ônus da prova, por presunção legal, é do contribuinte, cabe a ele a prova da origem dos recursos informados para acobertar seus dispêndios gerais e aquisições de bens e direitos.

ANÁLISE DA EVOLUÇÃO PATRIMONIAL. AQUISIÇÃO DE AÇÕES.

Em se tratando de pagamento de valor relativo à aquisição de ações por mais de uma pessoa física, deve ser considerado como efetivamente pago pelo contribuinte, na ausência de outros elementos de prova, apenas o valor correspondente à proporção das ações por ele adquiridas.

IMPOSTO SOBRE A RENDA. COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA DA UNIÃO.

A repartição do produto da arrecadação entre os entes federados não altera a competência tributária da União para instituir, arrecadar e fiscalizar o Imposto sobre a Renda.

FALTA DE RETENÇÃO DO IMPOSTO PELA FONTE PAGADORA.

A falta de retenção do imposto pela fonte pagadora não exonera o beneficiário dos rendimentos da obrigação de oferecê-los à tributação na declaração de ajuste, quando se tratar de rendimentos tributáveis.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 1996

Ementa: ISENÇÃO. INTERPRETAÇÃO LITERAL.

A legislação tributária que disponha sobre outorga de isenção deve ser interpretada literalmente.

IRPF. DECADÊNCIA DO DIREITO DE LANÇAR.

Na hipótese de não pagamento do imposto, o termo inicial para a fluência do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

É cabível a incidência da multa de ofício qualificada de 150%, quando restar comprovada a ocorrência de evidente intuito de fraude, conforme definido na lei.

Lançamento Procedente em Parte.”



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10840.003459/2001-16
Acórdão nº. : 104-19.523

Cientificado da decisão de Primeira Instância, em 24/02/03, conforme Termo constante às fls. 153/154 e 157, e, com ela não se conformando, o contribuinte interpôs, em tempo hábil (24/03/03), o recurso voluntário de fls. 158/171, no qual demonstra irresignação contra a decisão supra ementada, baseado, em síntese, nas mesmas razões expendidas na fase impugnatória.

Consta às fls. 173 arrolamento de bens e direitos em garantia para interpor recurso administrativo para o Primeiro Conselho de Contribuintes sem a exigência prévia do depósito judicial de 30% do valor do crédito tributário mantido pela decisão em Primeira Instância.

É o Relatório.

A handwritten signature in black ink, consisting of a long, sweeping horizontal stroke that curves upwards at the end.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10840.003459/2001-16
Acórdão nº. : 104-19.523

VOTO

Conselheiro NELSON MALLMANN, Relator

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

Da análise dos autos se verifica que a acusação que pesa contra o suplicante é a de omissão de rendimentos tendo em vista a variação patrimonial a descoberto, onde se verificou excesso de aplicações sobre origens, não respaldado por rendimentos declarados/comprovado, cuja infração está capitulada nos artigos 1º, 2º, 3º e parágrafos, da Lei nº 7.713, de 1988; artigos 1º e 2º, da Lei nº 8.134, de 1990; artigos 7º e 8º, da Lei nº 8.981, de 1995; e artigos 3º e 11, da Lei nº 9.250, de 1995.

Além da discussão de mérito argúi o suplicante uma preliminar de nulidade do lançamento por cerceamento do direito de defesa e uma preliminar de decadência do direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário relativo ao ano-calendário de 1995, por entender que na data da ciência do lançamento já havia ultrapassado o período de cinco anos contados do fato gerador.

Como foi visto no relatório, o atuado se insurge, em preliminar, contra a exigência fiscal por entender que houve flagrante cerceamento do direito de ampla defesa e do contraditório, com os meios e recursos a eles inerentes, argüindo, para justificar o alegado, que o cerceamento de defesa deve-se ao fato de que a autoridade fiscal lançadora



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10840.003459/2001-16
Acórdão nº. : 104-19.523

utilizou-se de, aproximadamente, 03 (três) anos para a confecção dos demonstrativos e concedeu, somente, 05 (cinco) dias para o suplicante apresentar sua manifestação, pois indeferiu a solicitação de prazo para verificação.

Ora, não colhe a preliminar de nulidade do lançamento do crédito tributário por cerceamento ao direito de defesa argüida pelo recorrente, já que durante a fase de fiscalização não existe litígio instaurado na forma de processo administrativo fiscal. A fase do litígio somente se instaura com a lavratura do auto de infração e a respectiva impugnação da matéria lançada.

É na fase da impugnação que o autuado tem a oportunidade de apresentar os esclarecimentos que julgar necessários e os documentos que comprovem suas alegações a fim de ser proferida, apreciando-se todos os argumentos e provas.

As intimações de fls. 370/371 e 391//393 foram expedidas durante a fase de fiscalização para que o suplicante pudesse se manifestar antes de se instaurar o litígio, razão pela qual o indeferimento do pedido de prorrogação de prazo não caracteriza cerceamento do direito de defesa, já que com a lavratura do auto de infração o suplicante teve 30 (trinta) dias para apresentar as suas razões de defesa.

Assim, não há como pretender premissa de cerceamento do direito de defesa, na forma proposta pelo recorrente, neste processo, já que o mesmo preenche todos os requisitos legais necessários.

Mesmo que verdadeiro fossem, para fins de argumentação, ainda assim, não haveria cerceamento do direito de defesa, já que 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,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10840.003459/2001-16
Acórdão nº. : 104-19.523

abrangendo não só as questões preliminares como também as razões de mérito, descabe a proposição de cerceamento do direito de defesa.

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

Da mesma forma, não pode prosperar o argumento de nulidade pela falta de conversão do julgamento em diligência, indeferido pela autoridade julgadora de Primeira Instância.

Não há dúvidas, que o Decreto n.º 72.235, de 1972, com redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993 - Processo Administrativo Fiscal - diz:

“Art. 16 – A impugnação mencionará:

(...).

IV – as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito.

§ 1º. Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16.

(...).

Art. 18 - A autoridade julgadora de Primeira Instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entende-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine.

§ 1º. Deferido o pedido de perícia, ou determinada de ofício, sua realização, a autoridade designará servidor para, como perito da União, a ela proceder e



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10840.003459/2001-16
Acórdão nº. : 104-19.523

intimará o perito do sujeito passivo a realizar o exame requerido, cabendo a ambos apresentar os respectivos laudos em prazo que será fixado segundo o grau de complexidade dos trabalhos a serem executados.”

Da mesma forma, também não há dúvidas que a autoridade que proferiu a decisão tem a competência para decidir sobre o pedido de diligência, e é a própria lei que atribui à autoridade julgadora de primeira instância o poder discricionário para deferir ou indeferir os pedidos de diligência ou perícia, quando prescindíveis ou impossíveis, devendo o indeferimento constar da própria decisão proferida.

Ora, é cristalino nos autos, que os pedidos de diligência formulados foram indeferidos no entendimento de que são prescindíveis e que cabe ao contribuinte trazer a prova do que alega e não ao Fisco a sua produção e, em relação aos outros referem-se a investigar aspecto já decidido em favor do contribuinte.

É de se ressaltar, que o poder discricionário para indeferir pedidos de diligência e perícia não foi concedido ao agente público para que ele disponha segundo sua conveniência pessoal, mas sim para atingir a finalidade traçada pelo ordenamento do sistema, que, em última análise, consiste em fazer aflorar a verdade material com o propósito de certificar a legitimidade do lançamento.

Ademais, por força do § 1º do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972, acrescido pelo art. 1º da Lei nº 8.748, de 1993, considera-se não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixa de atender os requisitos previstos no inciso IV do mesmo art. 16. No caso, não se enumeram, de forma objetiva, as questões que se pretende ver esclarecidas, relacionadas com o lançamento ou com o cumprimento de exigência processual.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10840.003459/2001-16
Acórdão nº. : 104-19.523

No caso em questão, não se pode negar que se enumeram, de forma razoável, as questões que se pretende ver esclarecidas, entretanto, as mesmas não estão relacionadas com o lançamento ou com o cumprimento de exigência processual e a sua possível solução em nada influi na decisão do litígio.

Em assim sendo, entendo que não se deva dar razão ao recorrente no tocante à preliminar de cerceamento do direito de defesa, já que a decisão de primeira instância apreciou circunstanciadamente todos os fatos e desdobramentos contidos na imputação feita e objeto de resistência pelo recorrente, com argumentos equivalentes de modo a embasar a manutenção da pretensão tributária.

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

“Art. 59 - São nulos:

I - Os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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

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.

Assim sendo, rejeito a preliminar de nulidade da decisão de Primeira Instância, por cerceamento do direito de defesa.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10840.003459/2001-16
Acórdão nº. : 104-19.523

Quanto a preliminar de decadência, tem-se que o suplicante argúi a decadência do direito de constituição do crédito tributário, apoiando-se na tese de 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 é mensal. Assevera, para tanto, que os fatos geradores ocorridos e lançados do ano-calendário de 1995 já se encontram alcançados pelo prazo decadencial na data da lavratura do auto de infração, de acordo com a regra contida no artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional.

Com a devida Vênia, dos que pensam em contrário, não posso acompanhar a decisão de primeiro grau nas razões de decidir sobre a decadência do imposto de renda pessoa física, pelas razões abaixo mencionadas.

Porém, antes de adentrar na questão propriamente dita se faz necessário alguns comentários sobre as contagens de prazo no que tange ao processo administrativo fiscal, tendo vista que a ciência do lançamento deu-se através de edital.

Diz a legislação de regência:

Decreto nº 70.235, de 06/03/72 – Processo Administrativo Fiscal:

“Art. 5º. Os prazos serão contínuos, excluindo-se na sua contagem o dia do início e incluindo-se o do vencimento.

Parágrafo único. Os prazos só se iniciam ou vencem no dia de expediente normal do órgão em que corra o processo ou deva ser praticado o ato.

(...).

Art. 23. Far-se-á a intimação:

I - pessoal, pelo autor do procedimento ou por agente do órgão preparador na repartição ou fora dela, provada com a assinatura do sujeito passivo, seu



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10840.003459/2001-16
Acórdão nº. : 104-19.523

mandatário ou preposto, ou, no caso de recusa, com declaração de quem o intimar;

II – por via postal, telegráfica ou por qualquer outro meio ou via, com prova de recebimento no domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo;

III – por edital, quando resultarem improficuos os meios referidos nos incisos I e II.

§ 1º. O edital será publicado uma única vez, em órgão de imprensa oficial local, ou afixado em dependência, franqueada ao público, do órgão encarregado da intimação.

§ 2º. Considera-se feita a intimação:

I – na data da ciência do intimado ou da declaração de quem fizer a intimação, se pessoal;

II – no caso do inciso II do caput deste artigo, na data do recebimento ou, se omitida, quinze dias após a data da expedição da intimação;

III – quinze dias após a publicação ou afixação do edital, se este for o meio utilizado.

§ 3º. Os meios de intimação previstos nos incisos I e II deste artigo não estão sujeitos a ordem de preferência.

§ 4º. Considera-se domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo o do endereço postal, eletrônico ou de fax, por ele fornecido para fins cadastrais, à Secretaria da Receita Federal.”

Lei nº 9.784, de 29/01/99 – Processo Administrativo Federal:

“Art. 26. O órgão competente perante o qual tramita o processo administrativo determinará a intimação do interessado para ciência de decisão ou a efetivação de diligências.

§ 1º A intimação deverá conter:

I – identificação do intimado e nome do órgão ou entidade administrativa;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10840.003459/2001-16
Acórdão nº. : 104-19.523

II – finalidade da intimação;

III – data, hora e local em que deve comparecer;

IV – se o intimado deve comparecer pessoalmente ou fazer-se representar;

V – informação da continuidade do processo independentemente do seu comparecimento;

VI – indicação dos fatos e fundamentos legais pertinentes.

(...).

Art. 66. Os prazos começam a correr a partir da data da cientificação oficial, excluindo-se da contagem o dia do começo e incluindo-se o do vencimento.

§ 1º Considera-se prorrogado o prazo até o primeiro dia útil seguinte se o vencimento cair em dia em que não houver expediente ou este for encerrado antes da hora normal.

§ 2º Os prazos expressos em dias contam-se de modo contínuo.

§ 3º Os prazos fixados em meses ou anos contam-se de data a data. Se no mês do vencimento não houver o dia equivalente àquele do início do prazo, tem-se como termo o último dia do mês.

Convém ressaltar, que em um Estado de Direito, dentro de uma ordem jurídica normal em regime democrático, a CONSTITUIÇÃO é a Lei Maior, como se diz Fundamental, à qual todas as demais normas legislativas devem submeter-se e amoldar-se, sob pena de serem declaradas inconstitucionais e perderem sua eficácia.

Descendo na escala hierárquica, em seguida, está a LEI COMPLEMENTAR, que exige, para sua aprovação, quorum especial. A um degrau abaixo, situa-se a LEI ORDINÁRIA que, se embasada na Lei Complementar, deve conformar-se às suas lindes (limites). Segue-se o DECRETO. Este, expedido pelo Executivo, autorizado pela lei, ou para



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10840.003459/2001-16
Acórdão nº. : 104-19.523

dispor sobre a estruturação e atribuições de órgãos da administração federal, ou para explicitá-la, dar-lhe operacionalidade, REGULAMENTANDO OS SEUS DISPOSITIVOS.

Historicamente, sabe-se que, em 07 de março de 1972, quando pela delegação expressa no artigo 2º do Decreto-lei nº 822/69, foi publicado o Decreto nº 70.235/72, TODA A LEGISLAÇÃO PROCESSUAL ADMINISTRATIVA “DE DETERMINAÇÃO DE EXISTÊNCIA DOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS DA UNIÃO E O DE CONSULTA SOBRE A APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO FEDERAL “ FOI REVOGADA, legislação essa que se continha em Lei e Decretos-lei com força de lei. Embora o Decreto nº 70.235/72 não mencione em seu final a data de sua entrada em vigor, entendemos que, por força da revogação supracitada, em 07 de março de 1972, ele era o único diploma a regular a matéria prevista na expressão entre aspas acima transcrita de seu artigo 1º. Tem força de lei, por conter delegação legislativa, decorrente do Decreto-lei nº 822/69:

“CAPITULO I – DIREITOS E DEVERES INDIVIDUAIS E COLETIVOS

Art. 5º - LV – aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes.”

Isto demonstra que, dependendo da vontade do contribuinte, sujeito passivo em um litígio administrativo, a contenda poderá ser levada a deslinde na área judiciária. Na sistemática jurídica brasileira, não há decisão com trânsito em julgado, definitiva, contra o sujeito passivo na esfera administrativa. Os Tribunais Administrativos são informais, podendo o próprio sujeito passivo, sem concurso de advogado, fazer sua defesa.

Deve-se ter uma idéia que este informalismo não é absoluto. Podemos dizer que o Código tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25/10/66), elevado à categoria de Lei Complementar, a partir do Título III – artigo 139 e seguintes – trata do Direito Formal



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10840.003459/2001-16
Acórdão nº. : 104-19.523

Tributário, com a expedição de normas para aplicação do direito material, substantivo, em hipótese, aos casos concretos.

Disto tudo, é de se concluir a partir do CTN que as principais regras do processo Administrativo Fiscal têm que embasar-se em Lei (entenda-se como Lei o Decreto-lei).

Assim, o Decreto nº 70.235/72 deve conciliar-se com a Lei nº 9.784/99. Havendo caso de antinomia normativa deve prevalecer a regra contida no Decreto nº 70.235/72, que é a norma que regula o próprio processo administrativo fiscal e tem força de lei.

Voltando ao assunto, sem dúvida alguma, que a função dos prazos encontra sua origem na teoria geral do processo judicial, e consagra o princípio da não interrupção do lapso de tempo durante o qual os atos poderão ser praticados, excluindo na sua contagem o dia do início e incluindo o do vencimento.

É de se observar que o critério de contagem de prazo previsto nas normas legais de regência exclui a possibilidade do dia fatal recair em data em que o expediente na repartição em que corra o processo ou deva ser praticado o ato não seja normal, assim entendidos os sábados, domingos, feriados e pontos facultativos, bem como as datas em que, por qualquer circunstância, a repartição não tenha funcionado em seu horário pleno, como nos casos de greve, paralisação ou decretação de meio-expediente.

A esse respeito, a jurisprudência administrativa pacífica tem concluído no sentido de, nos casos de intimação em sábado ou domingo, por exemplo, o prazo inicial da contagem é na terça-feira e, nos de intimação efetuada nas sextas-feiras, o prazo inicia-se na segunda-feira.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10840.003459/2001-16
Acórdão nº. : 104-19.523

Conforme o sistema adotado para fixação de prazos, podem estes ser contados em minutos, horas, dias, meses e anos. É o caso do sistema empregado no Código de Processo Civil e contemplado no Código Civil. No regime do Decreto nº 70.235, de 1972 e na Lei nº 9.784, de 1999, contudo, não foram previstos prazos em minutos e horas, tendo sido contemplados apenas hipóteses de prazos em dias, meses e anos.

É de se ressaltar, que todo prazo, em princípio, é contínuo, uma vez iniciado a sua fluência não se interrompe até findar. Assim, contam-se os dias individualmente, excluindo-se o dia do começo e se incluindo o do vencimento.

No que concerne aos prazos em meses e anos, dispõe os dispositivos legais que devem ser contados de data a data (Lei nº 810, de 1949 e Lei nº 9.784, de 1999).

Nota-se nos autos, que o autor do procedimento fiscal informou que recebeu o envelope e o Aviso de recebimento registrando a recusa aproximadamente por volta das 17:34 do dia 13/12/01 (fls. 3147) informação ratificada pelo Gerente Operacional da ECT (fls. 3150). Não há dúvidas, como já disse o Relator da decisão em primeiro grau, que o Edital em questão foi afixado após o encerramento do expediente para o público, quando a repartição já estava fechada para o contribuinte em geral.

Concordo com a decisão de primeiro grau, que esse fato não invalida o procedimento, o ato de assinar e colocar o Edital na repartição ocorreu em 13/12/2001, mas não pode, como bem disse o Relator, por ferir, frontalmente, o que prescreve o art. 23 supracitado e o princípio constitucional da publicidade ser considerada essa data para efeito de contagem de prazo como de afixação do Edital em repartição franqueada ao público, porque, naquele dia, no ato da afixação do Edital a repartição não era franqueada ao



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10840.003459/2001-16
Acórdão nº. : 104-19.523

público. Sem dúvidas, que essa afixação só se tornou válida para efeito de contagem de prazo quando da abertura da repartição ao público na manhã do dia 14/12/01.

Como se manifestou o Relator, se a repartição estava fechada ao público ninguém poderia Ter acesso ao Edital em 13/12/01, não podendo nesta data "realizar o ato". Assim, esta data não poderia ser a de início da contagem de prazo e sim a data de 14/12/01, desta forma o 16º dia da afixação do Edital caiu no dia 29/12/01, Sábado, dia considerado não útil.

É de se reforçar, que na cientificação por edital não se aplicam as normas gerais de contagem dos prazos previstos nas normas de regência, devendo ser iniciada no dia seguinte à data da publicação ou afixação do edital, independentemente de que dia da semana seja, ou de se tratar de dia útil ou não, considerando-se intimado o sujeito passivo impreterivelmente no décimo quinto dia seguinte.

Disso tudo, conclui-se que o dia da ciência do lançamento se deu em 29/12/01.

Observa-se da mesma forma, que a decisão de primeiro grau entendeu que em razão do recorrente ter apresentado a Declaração de Ajuste Anual de rendimentos relativo ao exercício de 1996 fora do prazo (21/12/98 – fls. 465), o termo inicial para contagem do prazo decadencial corresponde a 01/01/97 – primeiro dia do exercício seguinte aquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado -, expirando-se em 31/12/2001, subsumindo-se assim, ao inciso I do art. 173 do CTN. Considerando-se o sujeito passivo intimado no dia 29/12/01 (15º dia da afixação do Edital), o lançamento não estaria decadente.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10840.003459/2001-16
Acórdão nº. : 104-19.523

Com a devida vênia, o meu entendimento é exatamente o oposto. Penso, que a falta de entrega da Declaração de Ajuste Anual, bem como a falta de pagamento não podem influenciar na contagem do prazo decadencial.

Da análise dos autos se verifica, que o recorrente argúi a decadência do direito de constituição do crédito tributário, apoiando-se na tese de 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 é mensal.

Como se sabe, a decadência é na verdade a falência do direito de ação para proteger-se de uma lesão suportada; ou seja, ocorrida uma lesão de direito, o lesionado passa a ter interesse processual, no sentido de propor ação, para fazer valer seu direito. No entanto, na expectativa de dar alguma estabilidade às relações, a lei determina que o lesionado dispõe de um prazo para buscar a tutela jurisdicional de seu direito. Esgotado o prazo, o Poder Público não mais estará à disposição do lesionado para promover a reparação de seu direito. A decadência significa, pois, uma reação do ordenamento jurídico contra a inércia do credor lesionado. Inércia que consiste em não tomar atitude que lhe incumbe para reparar a lesão sofrida. Tal inércia, dia a dia, corrói o direito de ação, até que ele se perca – é a fluência do prazo decadencial.

Deve ser esclarecido, que os fatos geradores das obrigações tributárias são classificados como instantâneos ou complexivos. O fato gerador instantâneo, como o próprio nome revela, dá nascimento à obrigação tributária pela ocorrência de um acontecimento, sendo este suficiente por si só (imposto de renda na fonte). Em contraposição, os fatos geradores complexivos são aqueles que se completam após o transcurso de um determinado período de tempo e abrangem um conjunto de fatos e circunstâncias que, isoladamente considerados, são destituídos de capacidade para gerar a obrigação tributária exigível. Este conjunto de fatos se corporifica, depois de determinado lapso temporal, em um



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10840.003459/2001-16
Acórdão nº. : 104-19.523

fato imponible. 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 7.713/88, pelo qual estipulou-se que “o imposto de renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, a medida em 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 8.383/91, mantiveram o regime de tributação anual (fato gerador complexo) para as pessoas físicas.

É de se observar, que para as infrações relativas à omissão de rendimentos, tem-se que, embora as quantias sejam recebidas mensalmente, o valor apurado será acrescido aos rendimentos tributáveis na Declaração de Ajuste Anual quando da existência da mesma, submetendo-se à aplicação das alíquotas constantes da tabela progressiva anual. Regra esta, que também deverá ser observado pela autoridade lançadora naqueles casos em que o contribuinte se encontra omissa na entrega da Declaração de Ajuste Anual, ou seja, o cálculo do imposto ficará sujeito à tabela progressiva anual.

Portanto, no presente caso, não há que se falar em fato gerador mensal, haja vista que somente no dia 31/12 de cada ano se completa o fato gerador complexo objeto da autuação em questão. Sendo que a falta da entrega da Declaração de Ajuste Anual se torna irrelevante, já que em qualquer situação o cálculo do imposto de renda da pessoa física deverá ser considerado em 31/12 de cada ano, aplicando-se a Tabela Progressiva anual.

Em relação ao cômputo mensal do prazo decadencial, observe-se que a Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, instituiu, com relação ao imposto de renda das



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10840.003459/2001-16
Acórdão nº. : 104-19.523

peças 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 formalização da Declaração de Ajuste Anual, nos termos, especialmente, dos artigos 9º e 11 da Lei n.º 8.134, de 1990. É nessa oportunidade que o fato gerador do imposto de renda estará concluído. Por ser do tipo complexo, segundo a classificação doutrinária, o fato gerador do imposto de renda surge completo no último dia do exercício social. Só então o contribuinte pode realizar os devidos ajustes de sua situação de sujeito passivo, considerando os rendimentos auferidos, as despesas realizadas, as deduções legais por dependentes e outras, as antecipações feitas e, assim, realizar a Declaração de Imposto de Renda.

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

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

Desta forma, após a análise dos autos, tenho para mim que está extinto o direito da Fazenda Pública de constituir crédito tributário, relativo ao exercício de 1996, ano-calendário de 1995, já que atualmente, após anos de debate, acompanho a corrente que



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10840.003459/2001-16
Acórdão nº. : 104-19.523

entende que o lançamento na pessoa física se dá por homologação, ou seja, o fisco teria prazo legal até 31/12/00, para formalizar o crédito tributário discutido.

É sabido, que são utilizados, na cobrança de impostos e/ou contribuições, tanto o lançamento por declaração quanto o lançamento por homologação. Aplica-se o lançamento por declaração (artigo 147 do Código Tributário Nacional) quando há participação da administração tributária com base em informações prestadas pelo sujeito passivo, ou quando, tendo havido recolhimentos antecipados, é apresentada a declaração respectiva, para o justo final do tributo efetivamente devido, cobrando-se as insuficiências ou apurando-se os excessos, com posterior restituição.

Por outro lado, nos precisos termos do artigo 150 do CTN, ocorre o lançamento por homologação quando a legislação atribua 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.

Neste ponto está a distinção fundamental entre uma sistemática e outra, ou seja, para se saber o regime de lançamento de um tributo, basta compulsar a sua legislação e verificar quando nasce o dever de cumprimento da obrigação tributária pelo sujeito passivo: se dependente de atividade da administração tributária, com base em informações prestadas pelos sujeitos passivos – lançamento por declaração, hipótese em que, antes de notificado do lançamento, nada deve o sujeito passivo; se, independente do pronunciamento da administração tributária, deve o sujeito passivo ir calculando e pagando o tributo, na forma estipulada pela legislação, sem exame do sujeito ativo – lançamento por



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10840.003459/2001-16
Acórdão nº. : 104-19.523

homologação, que, a rigor técnico, não é lançamento, porquanto quando se homologa nada se constitui, pelo contrário, declara-se à existência de um crédito que já está extinto pelo pagamento.

No que tange a decadência a legislação de regência diz o seguinte:

Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional:

"Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

...

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

...

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

...

4º. Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco (cinco) anos, contados:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10840.003459/2001-16
Acórdão nº. : 104-19.523

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."

Depreende-se, desse texto, que o prazo decadencial é único, ou seja, de cinco anos e o tempo final é um só, o da data da notificação regular do lançamento, porém, o termo inicial, ou seja, a data a partir da qual flui a decadência é variável, como se observa abaixo:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (CTN, art. 173, item I);

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal o lançamento anteriormente efetuado (CTN, art. 173, item II);

III - da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento (CTN, art. 173, parágrafo único);

IV - da data da ocorrência do fato gerador, nos tributos cujo lançamento normalmente é por homologação (CTN, art. 150, § 4º);



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10840.003459/2001-16
Acórdão nº. : 104-19.523

V - da data em que o fato se tornou acessível para o fisco, na ocorrência de dolo, fraude ou simulação, quando o lançamento normal do tributo é por homologação (CTN, art. 149, inciso VII e art. 150, § 4º).

O parágrafo único do artigo 173 do CTN altera o termo inicial do prazo para a data em que o sujeito passivo seja notificado de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento. É claro que esse parágrafo só tem aplicação quando a notificação da medida preparatória é efetivada dentro do 1º exercício em que a autoridade poderia lançar.

Já pelo inciso II do citado artigo 173, se cria uma outra regra, segundo a qual o prazo decadencial começa a contar-se da data da decisão que anula o lançamento anterior, por vício de forma.

Assim, em síntese, temos que o lançamento só pode ser efetuado dentro de cinco anos, contados de 1º de janeiro do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, a menos que nesse dia o prazo já esteja fluindo pela notificação de medida preparatória, ou o lançamento tenha sido, ou venha a ser, anulado por vício formal, hipótese em que o prazo fluirá a partir da data de decisão.

É inconteste que o Código Tributário Nacional e a lei ordinária asseguram à Fazenda Nacional o prazo de cinco (cinco) anos para constituir o crédito tributário.

Como se vê a decadência do direito de lançar se dá, pois, com o transcurso do prazo de cinco anos contados do termo inicial que o caso concreto recomendar.

Há tributos e contribuições cuja legislação atribui ao sujeito passivo o dever de efetuar o pagamento antes que a autoridade o lance. O pagamento se diz, então,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10840.003459/2001-16
Acórdão nº. : 104-19.523

antecipado e a autoridade o homologará expressamente ou tacitamente, pelo decurso do prazo de cinco anos contados do fato gerador.

Assim, sendo exceção o recolhimento antecipado, fixou o CTN, também, regra excepcional de tempo para a prática dos atos da administração tributária, onde os mesmos cinco anos, da regra geral (art. 173 do CTN), já não mais dependem de uma carência inicial para o início da contagem, uma vez que não se exige a prática de atos administrativos prévios. Ocorrido o fato gerador, já nasce para o sujeito passivo à obrigação de apurar e liquidar o tributo, 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.

Ora, próprio CTN 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 CTN, 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, preparando o lançamento. Essa é a regra básica da decadência.

De outra parte, sendo exceção o recolhimento antecipado, fixou o CTN, também, regra excepcional de tempo para a prática dos atos da administração tributária, onde os mesmos cinco anos já não mais dependem de uma carência para o início da contagem, uma vez que não se exige a prática de atos administrativos prévios. Ocorrido o fato gerador, já nasce para o sujeito passivo à obrigação de apurar e liquidar o crédito tributário, sem qualquer participação do sujeito ativo que, de outra parte, já tem o direito de investigar a regularidade dos procedimentos adotados pelo sujeito passivo a cada fato



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10840.003459/2001-16
Acórdão nº. : 104-19.523

gerador, independente de qualquer informação ser-lhe prestada. É o que está expresso no § 4º, do artigo 150, do CTN.

Nesta ordem, refuto, também, 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 CTN.

É fantasioso. Em primeiro lugar, porque não é isto que está escrito no caput do art. 150 do CTN, 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 CTN.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10840.003459/2001-16
Acórdão nº. : 104-19.523

Faz-se necessário lembrar, que a homologação do conjunto de atos praticados pelo sujeito passivo não é atividade estranha à fiscalização federal.

Ora, quando o sujeito passivo apresenta declaração com prejuízo fiscal num exercício e a fiscalização reconhece esse resultado para reduzir matéria a ser lançada em período subsequente, ou no mesmo período-base, ou na área do IPI, com a apuração de saldo credor num determinado período de apuração, o que traduz inexistência de obrigação a cargo do sujeito passivo. Ao admitir tanto a redução na matéria lançada como a compensação de saldos em períodos subsequentes, estará a fiscalização homologando aquele resultado, mesmo sem pagamento.

Assim, não tenho dúvidas de que a base de cálculo da declaração de rendimentos de pessoa física abrange todos os rendimentos tributáveis, não tributáveis e tributados exclusivamente na fonte 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, sendo irrelevante o fato de o contribuinte estar omissa na entrega da Declaração de Ajuste Anual.

O tributo oriundo de imposto de renda pessoa física, a partir do ano-calendário de 1990, se encaixa na regra do art. 150 do CTN, onde a própria legislação aplicável (Lei n.º 8.134/90) atribui aos contribuintes o dever, quando for o caso, da declaração anual, onde os recolhimentos mensais do imposto constituem meras antecipações por conta da obrigação tributária definitiva, que ocorre no dia 31 de dezembro do ano-base, quando se completa o suporte fático da incidência tributária.

É da essência do instituto da decadência a existência de um direito não exercitado pela inércia do titular desse direito, num período de tempo determinado, cuja consequência é a extinção desse direito.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10840.003459/2001-16
Acórdão nº. : 104-19.523

Em assim sendo, entendo que, no caso em discussão, o procedimento adotado pela Fazenda Nacional em constituir crédito tributário com base em imposto de renda pessoa física, relativo ao exercício de 1996, referente ao ano-calendário de 1995, quando a ciência do Auto de Infração se deu em 29/12/01, não merece prosperar, já que o prazo quinquenal para que o fisco promovesse o lançamento tributário relativo aos fatos geradores ocorridos em 1995, começou a fluir em 31/12/95, exaurindo-se em 31/12/00, sendo irrelevante o fato do contribuinte não ter recolhido imposto de renda ou não ter entregue a Declaração de Ajuste Anual questionada.

Deixo de aplicar neste julgamento o contido no § 4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional pelas razões abaixo expostas.

Da análise dos autos, se verifica que os Membros componentes da Quarta Turma de Julgamento da DRJ em São Paulo - SP consideraram procedente a aplicação no lançamento da multa qualificada de 150%, amparado na convicção de que a multa de ofício qualificada é aplicável já que está comprovado nos autos a ocorrência de sonegação, fraude ou conluio, conforme definido em lei.

Da análise da matéria, não posso concordar com a decisão exarada pelos Membros da Quarta Turma da DRJ/São Paulo, pelas razões abaixo expostas.

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10840.003459/2001-16
Acórdão nº. : 104-19.523

Como se vê nos autos, o contribuinte foi autuado sob a acusação de omissão de rendimentos. O auto de infração noticia a aplicação da multa de lançamento de ofício qualificada de 150%, sob o argumento de que o contribuinte teria ocultado rendimentos nas declarações de ajuste anual e teria prestado falsas informações ao fisco e que estas condutas caracterizariam intuito de fraudar o fisco, bem como caracterizaria crime contra a ordem tributária, conforme o previsto pela Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, em seu artigo 2º, I.

Constata-se, ainda, que conforme o Auto de Infração, as parcelas tributadas tem origem no levantamento de "fluxo de caixa".

Trata-se aqui, de questão delicada. Entendo para que a multa de lançamento de ofício se transforme de 75% em 150% é imprescindível que se configure o evidente intuito de fraude. Este mandamento se encontra no artigo 992 do RIR/94. Ou seja, para que ocorra a incidência da hipótese prevista no inciso II do artigo 992 do RIR/94, aprovado pelo Decreto n.º 1.041/94, é necessário que esteja perfeitamente caracterizado o evidente intuito de fraude.

Ora, deve se ter sempre em mente o princípio de direito no sentido de que "fraude não se presume". Há de ter no processo provas sobre o evidente intuito de fraude.

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10840.003459/2001-16
Acórdão nº. : 104-19.523

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

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

Acredito que o processo não oferece provas sobre evidente intuito de fraude. O que ficou evidenciado foi o fato da omissão de rendimentos. Essa omissão foi provada através da apuração da origem e aplicações de recursos.

Faz-se necessário lembrar, que a tributação resulta de presunção de rendimentos auferidos pela autuado. Levando a crer que, a princípio, estes rendimentos não teriam sido declarados pelo suplicante, ou seja, deixou de submeter à tributação tais rendimentos.

Ora, com a devida vênia dos que pensam em contrário, a simples omissão de rendimentos ou classificação indevida de rendimentos na Declaração de Ajuste Anual ou a falta de inclusão de algum bem/direito na Declaração de Bens ou Direitos não tem, a princípio, a característica essencial de evidente intuito de fraude.

Da mesma forma, a manutenção de contas bancárias a margem da declaração de rendimentos, sem a devida comprovação de sua origem autorizam a presunção de omissão de rendimentos, porém por si só, é insuficiente para amparar a aplicação de multa qualificada. No mesmo sentido, a falta pura e simples de inclusão de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10840.003459/2001-16
Acórdão nº. : 104-19.523

algum bem em sua Declaração de Bens e Direitos, pode ser um indicativo de omissão de rendimentos, mas jamais será indicativo de evidente intuito de fraude.

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

Com efeito, a qualificação da multa importaria em equiparar uma simples infração fiscal, que no caso dos autos partiu da presunção legal de omissão de rendimentos, em razão dos “acréscimos patrimoniais a descoberto” apurados através do Demonstrativo de Origens e Aplicações de Recursos, facilmente detectável pela fiscalização, às infrações mais graves, em que seu responsável surrupia dados necessários ao conhecimento da fraude. A qualificação da multa, em casos como dos autos, importaria em equiparar uma prática claramente identificada, aos fatos delituosos mais ofensivos à ordem legal, em que o agente sabe estar praticando o delito e o deseja, a exemplo de: adulteração de comprovantes, nota fiscal inidônea, conta bancária fictícia, falsificação documental, documento a título gracioso, falsidade ideológica, nota fiscal calçada, notas fiscais de empresas inexistentes (notas frias), notas fiscais paralelas, evasão de divisas através da prática comprovada de subfaturamento e superfaturamento, etc.

Valores depositados na conta bancária em nome do contribuinte omitidos na Declaração de Bens e Direitos, por si só, não tem o condão de caracterizar presunção de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10840.003459/2001-16
Acórdão nº. : 104-19.523

omissão de rendimentos. O que pode caracterizar omissão de rendimentos são dos depósitos bancários, cuja origem dos recursos não sejam suficientemente comprovados, através da apresentação de documentação hábil e idônea de que se tratam de rendimentos não tributáveis, isentos, já tributados, doações ou que tenham origem em empréstimos.

O fato de alguém - pessoa jurídica - não registrar as vendas, no total das notas fiscais na escrituração, pode ser considerado de plano com evidente intuito de fraudar ou sonegar o imposto de renda? Obviamente que não. O fato de uma pessoa física receber um rendimento e simplesmente não declará-lo é considerado com evidente intuito de fraudar ou sonegar? Claro que não.

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

Por que não se pode reconhecer na simples omissão 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, suprimimento de numerário não comprovado, créditos bancários cuja origem não foi comprovada tratar-se de rendimentos/receitas já tributadas ou não são tributáveis, etc., embora clara a sua tributação, a imposição de multa qualificada? Por uma resposta muito simples, tal como acontece no presente processo. É porque existe a presunção de omissão de rendimentos, por isso, é evidente a tributação, mas não existe a prova da evidente intenção de fraudar, já que nos documentos acostados aos autos inexistem as fraudes para o imposto de renda. O motivo da falta de tributação é diverso. Pode ter sido, omissão proposital, equívoco, lapso,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10840.003459/2001-16
Acórdão nº. : 104-19.523

negligência, desorganização, etc. Enfim, não há no caso a prova material da evidente intenção de fraudar o imposto, ainda que exista a prova da omissão de receita.

Se a premissa do fisco fosse verdadeira, ou seja, que a falta de declaração de algum rendimento recebido, através de crédito em conta bancária, pelo contribuinte ou a falta de declaração de algum bem, 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, acréscimo patrimonial a descoberto, rendimento recebido e não declarado, etc.

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

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

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10840.003459/2001-16
Acórdão nº. : 104-19.523

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

Da análise dos documentos constantes dos autos e das suposições da autoridade administrativa lançadora não se pode dizer que houve o “evidente intuito de fraude” que a lei exige para a aplicação da penalidade qualificada (agravada). Não bastam supostos meros indícios, seria necessária que estivesse perfeitamente identificada e comprovada a circunstância material do fato, com vistas a configurar o evidente intuito de fraude, praticado pelo autuado com relação aos rendimentos recebidos por ele.

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

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

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

Para um melhor deslinde da questão impõe-se, invocar o conceito de fraude fiscal, que se encontra na Lei. Em primeiro lugar, recorde-se o que determina o



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo n.º : 10840.003459/2001-16
Acórdão n.º : 104-19.523

Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto n.º 1.041, de 1994, nestes termos:

“Art. 992 – Serão aplicadas as seguintes multas sobre a totalidade ou diferença do imposto devido, nos casos de lançamento de ofício (Lei n.º 8,218/91, art. 4º)

...

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

A 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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10840.003459/2001-16
Acórdão nº. : 104-19.523

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

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

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

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

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

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10840.003459/2001-16
Acórdão nº. : 104-19.523

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 fato de fraude, o legislador tributário entendeu presente, ipso facto, o "intuito de fraude". E nem poderia ser diferente, já que por mais abrangente que seja a descrição da hipótese de incidência das figuras tipicamente penais, o elemento de culpabilidade "dolo" sendo-lhes inerente, desautoriza a consideração automática do intuito de fraudar.

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

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

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

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

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10840.003459/2001-16
Acórdão nº. : 104-19.523

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

“EVIDENCIAR – V.t.d 1. Tomar evidente; mostrar com clareza; Conseguiu com poucas palavras evidenciar o seu ponto de vista. P. 2. Aparecer com evidência; mostrar-se, patentear-se.”

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

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

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

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

No caso em julgamento a ação que levou a autoridade lançadora a entender ter o recorrente agido com fraude está apoiado, equivocadamente, no fato do contribuinte ter deixado de declarar os recursos que possuía em 31/12 dos anos calendários em



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo n.º : 10840.003459/2001-16
Acórdão n.º : 104-19.523

questão, agir com a finalidade de obstruir ao máximo a ação fiscal, prestar falsas informações.

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

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

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

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

Quanto à discussão da omissão de rendimentos caracterizados por acréscimo patrimonial a descoberto – sinais exteriores de riqueza, apurados pelos



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10840.003459/2001-16
Acórdão nº. : 104-19.523

“Demonstrativos de Origens e Aplicações de Recursos”, realizados através de “Fluxos Financeiros” “Fluxos de Caixa”, apurados de forma mensal, relativo ao ano-calendário de 1996, tem-se que é inegável que o Fisco constatou, através do levantamento de entradas e saídas de recursos - “fluxo de caixa” - “fluxo financeiro”, que o contribuinte apresentava, nos períodos examinados, um “saldo negativo” - “acrécimo patrimonial a descoberto”, ou seja, havia consumido mais do que tinha de recursos com origem justificada.

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

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

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

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



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA**

Processo nº. : 10840.003459/2001-16
Acórdão nº. : 104-19.523

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

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

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

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

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

Assim, o imposto de renda somente pode ser exigido se efetivamente ocorrer o fato gerador, ou, o lançamento será constituído quando se constatar que



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10840.003459/2001-16
Acórdão nº. : 104-19.523

concretamente houve a disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de proventos de qualquer natureza.

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

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

Diz a norma legal que rege o assunto:

“Lei n.º 7.713/88”:

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

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

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

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10840.003459/2001-16
Acórdão nº. : 104-19.523

Lei n.º 8.134/90:

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

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

...

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

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

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

É certo que a Lei n.º 7.713, de 1988, determinou a obrigatoriedade da apuração mensal do imposto sobre a renda das pessoas físicas, não importando a origem dos rendimentos nem a natureza jurídica da fonte pagadora, se pessoa jurídica ou física. Como o imposto era apurado mensalmente, as pessoas físicas tinham o dever de cumprir sua obrigação com base nessa apuração, o que vale dizer, seu fato gerador era mensal.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo n.º : 10840.003459/2001-16
Acórdão n.º : 104-19.523

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

Relevante observar, que a obrigatoriedade do recolhimento mensal nasceu com o advento da Lei n.º 7.713, de 1988, que introduziu na legislação do imposto de renda das pessoas físicas o sistema de bases correntes.

Assim, entendo que os rendimentos omitidos apurados, mensalmente, pela fiscalização, a partir de 01/01/89, estão sujeita à tabela progressiva anual (IN SRF n.º 46/97).

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

Não comungo com a corrente de que os saldos positivos (disponibilidades) apurados em um ano possam ser utilizados no ano seguinte, pura e simples, já que entendimento pacífico nesta Câmara que o Imposto de Renda das pessoas físicas, a partir de 01/01/89, será apurado, mensalmente, à medida que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, incluindo-se, quando comprovadas pelo Fisco, a omissão de rendimentos apurados através de planilhamento financeiro onde são considerados os ingressos e dispêndios realizados pelo contribuinte.

Entretanto, por inexistir a obrigatoriedade de apresentação de declaração mensal de bens, incluindo dívidas e ônus reais e pela inexistência de previsão legal para se



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10840.003459/2001-16
Acórdão nº. : 104-19.523

considerar como renda consumida, o saldo de disponibilidade pode ser aproveitado no mês subsequente, desde que seja dentro do mesmo ano-calendário.

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

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

Por outro lado, é entendimento pacífico, nesta Câmara, que quando a fiscalização promove o "fluxo financeiro - fluxo de caixa" do contribuinte, através de demonstrativos de origens e aplicações de recursos devem ser considerados todos os ingressos (entradas) e todos os dispêndios (saídas), ou seja, devem ser considerados todos os rendimentos, retornos de investimentos e empréstimos, (já tributados, não tributados, não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte) declarados ou não, bem como todos os dispêndios/aplicações/investimentos/aquisições possíveis de se apurar, a exemplo de: despesas bancárias, aplicações financeiras, água, luz, telefone, empregada doméstica, cartões de crédito, juros pagos, pagamentos diversos, aquisições de bens e direitos (móveis e imóveis), etc., apurados mensalmente.

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10840.003459/2001-16
Acórdão nº. : 104-19.523

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

É de se concordar, nesta parte, que até poderiam surgir problemas na forma de tributação por se tratar de valores constantes de extratos bancários, entretanto não é o caso em pauta, já que houve a devida identificação dos valores questionados, havendo inclusive o rastreamento dos cheques emitidos.

Como reforço de argumento, não posso deixar de lembrar que é pacífico a jurisprudência no sentido de que quando for o caso de apuração de omissão de rendimentos, através da elaboração do fluxo de caixa, efetuado com base em cheques emitidos é imprescindível que seja identificado a utilização dos valores como renda consumida, evidenciando sinais exteriores de riqueza, visto que, por si só, a emissão de cheques não constitui fato gerador do imposto de renda, pois não caracteriza disponibilidade econômica de renda e proventos.

Desta forma, quando se tratar de lançamento em que a fiscalização procede à identificação dos gastos representados pelos cheques emitidos ou saques de conta bancária é legítima a sua imputação como aplicações no fluxo de caixa.

A fiscalização aprofundou adequadamente as suas investigações, demonstrando o efetivo aumento de patrimônio e/ou consumo do contribuinte, através do levantamento dos gastos e aplicações efetuados.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10840.003459/2001-16
Acórdão nº. : 104-19.523

É de se esclarecer, que as alegações relativas ao ano calendário de 1995 não serão analisadas pela perda de objeto, já que acolhida a preliminar de decadência.

Resta a discussão dos acréscimos patrimoniais relativo a maio e agosto de 1996, nos valores de R\$ 88.659,38 e R\$ 113.308,76, respectivamente.

Manifesta-se o recorrente no sentido de que se foi considerado aplicação de recursos o valor de R\$ 348.000,00 referente a cheques visados em dezembro de 1995 o valor de R\$ 278.200,00 redepositado em sua conta corrente em janeiro de 1996 deveria ser considerado origem para o ano-calendário. Salieta que o fato de os cheques não estarem relacionados na sua declaração não exclui a sua existência do mundo econômico e sua condição de investimento.

Como já se manifestou a decisão de primeiro grau, se faz necessário se observar que a planilha elaborada pela fiscalização trabalhou com saldo bancário no início e no fim de cada mês. Dessa forma o valor dos cheques visados redepositados em janeiro de 1996 integram efetivamente o saldo da conta corrente em 31/01/96 no valor de R\$ 471,00 (fls. 482), como afirmado pelo fiscal autuante no termo de conclusão de procedimento fiscal (fls. 50/51).

Como já concluiu a decisão de primeiro grau, o recurso de R\$ 278.200,00 poderia, no máximo, justificar acréscimo patrimonial ocorrido em janeiro de 1996. Como a planilha de fls. 482 só identificou acréscimo patrimonial a descoberto nos meses de maio, agosto e setembro de 1996 e o valor dos cheques visados já está considerado no saldo bancário da conta na qual foram redepositados em 31/01/96, não há nada para se retificar.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10840.003459/2001-16
Acórdão nº. : 104-19.523

Quanto à argumentação apresentada pela suplicante de que a aplicação da taxa SELIC é inadmissível, já que desobedece a regra contida no art.161, § 1º do CTN e art. 192, § 3º da CF, não tem razão o interessado, pelos motivos abaixo elencados.

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

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

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

No caso de lei sancionada pelo Presidente da República é que dito controle seria mesmo incabível, por ilógico, pois se o Chefe Supremo da Administração Federal já fizera o controle preventivo da constitucionalidade e da conveniência, para poder promulgar 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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10840.003459/2001-16
Acórdão nº. : 104-19.523

A ser verdadeiro que o Poder Executivo deva inaplicar lei que entenda inconstitucional, maior insegurança teriam os cidadãos, por ficarem à mercê do alvedrio do Executivo.

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

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

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

Desta forma, entendo que o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, a partir de abril de 1995, deverá ser acrescido de juros de mora em percentual



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10840.003459/2001-16
Acórdão nº. : 104-19.523

equivalente à taxa referencial SELIC, acumulada mensalmente, tal qual consta do lançamento do crédito tributário.

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: I – REJEITAR a preliminar de nulidade do lançamento por cerceamento do direito de defesa; II - ACOLHER a preliminar de decadência argüida pelo sujeito passivo para declarar extinto o direito de a Fazenda Nacional constituir crédito tributário relativo ao ano-calendário de 1995; e III - no mérito, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para reduzir a aplicação da multa qualificada de 150% para multa normal de 75%.

Sala das Sessões - DF, em 09 de setembro de 2003


NELSON MALLMANN