



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

Processo nº 10882.003605/2007-11
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2202-01.530 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 30 de novembro de 2011
Matéria IRPF
Recorrente DAISY SEFERIAN
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2003

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

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

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

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

ESPÓLIO. APURAÇÃO DE OMISSÃO DE RENDIMENTOS. ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SUCESSOR A QUALQUER TÍTULO E O CÔNJUGE MEEIRO. RESPONSABILIDADE PELAS INFORMAÇÕES TRIBUTÁRIAS DO *DE CUJUS*. INVENTARIANTE.

O sucessor a qualquer título e o cônjuge meeiro são responsáveis pelos tributos devidos pelo *de cujus* até a data da partilha, limitada a responsabilidade ao montante do quinhão ou da meação. Por outro lado, a

responsabilidade pelas informações tributárias do *de cujus*, a serem prestadas à autoridade fiscal, no curso do procedimento fiscal, é do inventariante.

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

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

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. ÔNUS DA PROVA.

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

INFRAÇÃO FISCAL. MEIOS DE PROVA.

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

ESPÓLIO - RESPONSABILIDADE DOS SUCESSORES. PENALIDADES.

O sucessor a qualquer título e o cônjuge meeiro são responsáveis pelos tributos devidos pelo de cujus até a data da partilha, limitada a responsabilidade ao montante do quinhão ou da meação. Entretanto, nestes casos, é descabida a aplicação de penalidade, os herdeiros são responsáveis apenas pelo imposto apurado acrescido dos juros de mora.

ACRÉSCIMOS LEGAIS. JUROS MORATÓRIOS. TAXA SELIC.

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

Preliminares rejeitadas.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares suscitadas pelo Recorrente e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso para excluir da exigência a penalidade aplicada (multa de mora), nos termos do voto do Relator.

(Assinado digitalmente)

Nelson Mallmann - Presidente e Relator

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

Relatório

DAISY SEFERIAN, contribuinte inscrito no CPF/MF sob o nº 055.430.548-52, com domicílio fiscal no Município de São Paulo – Estado de São Paulo, à Rua Maria Teresa Farabolini Rodrigues, nº 361 – Bairro Parque Continental, jurisdicionado a Delegacia da Receita Federal do Brasil em Osasco - SP, inconformado com a decisão de Primeira Instância de fls.284/293, prolatada pela 8ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo – SP II recorre, a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 302/308.

Contra o contribuinte acima mencionado foi lavrado, em 26/12/2007, o Auto de Infração de Imposto de Renda Pessoa Física (fls. 122/124), com ciência através de AR, em 28/12/2007 (fls. 126), exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de R\$ 406.603,04 (padrão monetário da época do lançamento do crédito tributário), a título de Imposto de Renda Pessoa Física, acrescidos da multa de mora de 10% (art. 964, I, letra “b”, do RIR/99) e dos juros de mora de, no mínimo, de 1% ao mês, calculado sobre o valor do imposto de renda relativo ao exercício de 2003, correspondente ao ano-calendário de 2002.

A exigência fiscal em exame teve origem em procedimentos de fiscalização de Imposto de Renda contra o espólio de HAROUTIUN SEFERIAN, inscrito no CPF/MF nº 059.579.418-68, representada pela inventariante legalmente constituída ANA MIGUEL, inscrita no CPF/MF nº 361.555.358-68, com domicílio fiscal no Município de Conchas, Estado de São Paulo, à Rua São Paulo, 336 – Bairro Centro, onde a autoridade fiscal lançadora entendeu haver omissão de rendimentos tendo em vista a variação patrimonial a descoberto, onde se verificou excesso de aplicações *sobre* origens, não respaldado por rendimentos declarados / comprovados, conforme Termo de Verificação Fiscal. Infração capitulada nos artigos 1º, 2º, 3º, e §§, da Lei nº 7.713, de 1988 e artigos 1º e 2º, da Lei nº 8.134, 1990

A Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil responsável pela constituição do crédito tributário lançado esclarece, ainda, através do Termo de Verificação Fiscal (fls. 114/118), entre outros, os seguintes aspectos:

- que no exercício das funções de Auditor Fiscal da Receita Federal, no curso da ação fiscal junto ao contribuinte Haroutiun Seferian e de acordo com o MPF 0811300-2007-297-7, procedemos As verificações necessárias para a realização da fiscalização do ano calendário de 2002, sendo que do exame efetuado e com base nas informações obtidas, verificamos os fatos a seguir narrados;

- que a Inventariante e legatária do Espólio do "de cujus" Sra. Ana Miguel apresentou os seguintes documentos;

- que o contribuinte apresentou em 14/12/2007 Formal de Partilha nos autos de inventário que tramitou pela 7ª Vara Cível da Comarca de Osasco, processo nº 36/03, dos bens arrolados, e cuja sentença que homologou a partilha transitou em julgado em 08/11/2004;

- que, em 17/12/2007, intimamos novamente o contribuinte através de seu representante legal nos mesmos moldes da intimação de 10/12/2007, porém com a ocorrência de variação patrimonial a descoberto no mês de dezembro de 2002 no valor de R\$ 3.271.376,02;

- que, em 19/12/2007, o representante legal do contribuinte solicitou prorrogação de 30 dias de prazo para atendimento dessa última intimação. O pedido foi indeferido em razão da não apresentação de qualquer documento por parte do contribuinte em relação à intimação de 10/12/2007 que trata de matéria semelhante;

- que dos exames realizados na DIRPF — Declaração do Imposto de Renda Pessoa Física em conjunto com os elementos fornecidos pelo contribuinte durante a ação fiscal e daqueles constantes nos sistemas da Receita Federal, apuramos a ocorrência de dispêndios maiores que os rendimentos no valor de R\$ 3.271.376,02 no mês de dezembro de 2002, conforme demonstrativo das origens e aplicações de recursos, entregue ao contribuinte em 17/12/2007 para ciência e manifestação no prazo de 05 (cinco) dias;

- que diante da falta de apresentação de qualquer elemento que pudesse alterar o valor acima, estamos constituindo o Crédito Tributário por Variação Patrimonial a Descoberto no ano calendário de 2002, que monta R\$ 1.626.412,21;

- que conforme Formal de Partilha homologado nos autos do Inventário dos Bens deixados por Haroutiun Seferian em favor de Ana Miguel e Herdeiros, o monte partível de R\$ 17.261.774,47 ficou dividido na proporção de: 50% para a Legatária Ana Miguel — CPF 361.555.358-68; 25% para a herdeira filha Daisy Seferian Óbice - CPF 055.430.548-82 e 25% para a herdeira filha Desirée Seferian de Sá — CPF 079.352.208-08;

- que, dessa forma, o crédito tributário esta sendo constituído em nome de Ana Miguel, Daisy Seferian Óbice e Desirée Seferian de Sá na mesma proporção do quinhão que lhes cabe na Partilha dos bens, cuja tabela apresentamos a seguir: IMPOSTO JUROS MULTA TOTAL Ana Miguel 449.409,30 + 318.855,89 + 44.940,93 = 813.206,12 - Daisy Seferian 224.704,64 + 159.427,94 + 22.470,46 = 406.603,04 e Desiree Seferian 224.704,65 + 159.427,94 + 22.470,46 = 406.603,05;

- que esclarecemos, finalmente, que a presente fiscalização se ateve exclusivamente As operações determinadas no MPF e nos fatos constantes deste Termo de Verificação Fiscal corroborados com os dados fornecidos nos sistemas da Receita Federal, e com base nos elementos apresentados pelo contribuinte, procedendo-se às verificações pertinentes, abrangendo o ano calendário de 2002, motivo pelo qual ressalvamos o direito da Fazenda Nacional de proceder novas verificações em virtude de outros programas e/ou fatos supervenientes não observados nesta oportunidade, inclusive quanto ao período objeto da presente verificação.

Irresignado com o lançamento a autuada apresenta, tempestivamente, em 28/01/2008, a sua peça impugnatória de fls. 129/136, instruído pelos documentos de fls. 137/280, solicitando que seja acolhida a impugnação e determinado o cancelamento do crédito tributário amparado, em síntese, nos seguintes argumentos:

- que, inicialmente, observa-se que ao longo de todo procedimento de fiscalização a que foi submetido o espólio do Sr. Haroutiun Seferian, falecido em 2002, a Impugnante em nenhum momento foi intimada para que pudesse se manifestar;

- que, de fato, somente após a constituição do crédito tributário por suposta variação patrimonial a descoberto que a Impugnante, filha do Sr. Haroutiun Seferian, foi devidamente cientificada da existência de procedimento de fiscalização (como se verifica do MPF de fls. 01), oportunidade em que foi surpreendida pela presente autuação;

- que claro está, portanto, que a Impugnante não pôde em nenhum momento exercer seu direito de defesa, apresentando documentos ou prestando informações a autoridade fiscal;

- que caso essa Delegacia de Julgamento entenda que não houve cerceamento de defesa, o que se admite apenas a título de argumentação, como será demonstrado abaixo a autuação não merece prosperar ante a ilegitimidade da Impugnante em responder pelo lançamento;

- que, nada obstante, a autuação em face da Impugnante com base em tal presunção não é legítima na medida em somente o próprio contribuinte seria capaz de prestar às autoridades fiscais todas as informações relativas à sua variação patrimonial, demonstrando o efetivamente ocorrido;

- que, de fato, a Impugnante, na condição de filha do Sr. Haroutiun Seferian, não dispõe de informações sobre os dispêndios incorridos pelo seu falecido pai no ano calendário de 2002, na medida em que não era responsável pela apuração e recolhimento de imposto de renda do Sr. Haroutiun;

- que, assim, no presente, tendo em vista que não foi a Impugnante a efetiva titular da movimentação patrimonial auditada pela D. Fiscalização, não há como se efetuar o lançamento com base em referida presunção legal;

- que a Impugnante não contesta a legalidade do referido dispositivo, mas sim a sua aplicação ao presente caso na medida em que, não sendo responsável pelo Sr. Haroutiun Seferian, a Impugnante não possui as informações e documentos que demonstram o efetivamente ocorrido;

- que ainda que não entendam V.Sas. que o auto de infração deve ser cancelado pelas nulidades apontadas acima, conforme será demonstrado não houve acréscimo patrimonial a descoberto;

- que a autuação lavrada contra a Impugnante tem suporte na declaração de ajuste apresentada pelo espólio do Sr. Haroutiun Seferian (DIRPF do ano-calendário de 2002 - fls. 11/16), bem como nos demais documentos apresentados pela inventariante (Sra. Ana Miguel) durante o procedimento de fiscalização;

- que com base em tais documentos (e principalmente nos valores declarados na DIRPF de fls. 11/16), foi apurado que os dispêndios incorridos no mês de dezembro de 2002 eram maiores que rendimentos auferidos até então;

- que a diferença decorre, basicamente, do suposto pagamento de um empréstimo no valor de R\$ 3.486.891,22 pelo Sr. Haroutiun Seferian para a empresa Arthur Construções Empreendimentos Imobiliários Ltda.;

- que os extratos bancários constantes dos autos comprovam que não existiu o pagamento do suposto empréstimo, razão pela qual o demonstrativo de fls. 119, deve ser refeito com a exclusão desse lançamento;

- que não bastasse a comprovação por meio de tais extratos, a Impugnante pede vênias para juntar aos autos cópia do Livro Diário Geral de Arthur Construções e Empreendimentos Imobiliários Ltda. (doc. 01), que deixa claro que ao longo do ano de 2002 não houve o pagamento de empréstimo pelo Sr. Haroutiun;

- que como se verifica do exame do referido Livro Diário não há, durante o ano calendário de 2002, qualquer lançamento relativo ao recebimento *de* empréstimo pela Arthur Construções e Empreendimentos Imobiliários Ltda.;

- que a Impugnante ressalta, por oportuno, como se verifica do procedimento de apuração de eventual irregularidade, que embora a D. Fiscalização tenha intimado a inventariante (Sra. Ana Miguel) e seu Procurador, especificamente a informarem sobre o pagamento do empréstimo (intimação de fls. 40/41) tais pessoas não souberam explicar que não existiu o alegado pagamento;

- que a Impugnante só pode crer que a existência desse pagamento na DIRPF/2003 decorre de um erro da Inventariante quando do preenchimento e apresentação da DIRPF/2003, sendo que tal equívoco, obviamente, não pode resultar na "criação" de um fato gerador.

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

- que quanto ao cerceamento de defesa e Ilegitimidade de parte, cumpre ressaltar que a defesa da impugnante é contraditória, pois primeiro afirma que há cerceamento de defesa por não ter tido ciência do procedimento fiscal e, posteriormente pleiteia o reconhecimento da ilegitimidade de parte porque somente o próprio *de cujus* seria capaz de prestar às autoridades fiscais as informações relativas A sua variação patrimonial. Ora, ou julgava ser necessária a sua intimação ou esta seria inútil. De qualquer forma, apresentaremos as justificativas que demonstram ser correto o entendimento adotado pela autoridade fiscal;

- que no que se refere à legitimidade de parte, cumpre ressaltar que o fato de a Declaração de Imposto de Renda ter sido entregue pelo *de cujus*, que seria a pessoa apropriada para esclarecer os fatos, não altera a distribuição do ônus da prova, que é repassado à inventariante durante o procedimento fiscal e ao respectivo herdeiro, como consequência de sua responsabilidade, de forma que não há como se acatar tal justificativa para se declarar a ilegitimidade de parte;

- que a responsabilidade da herdeira pelo pagamento, ou seja, a sujeição passiva encontra-se no artigo 1.197 do Código Civil e o artigo 597 do Código de Processo Civil são cristalinos quanto à legitimidade da herdeira para pagar a dívida na proporção da parte da herança que lhe cabe;

- que, legalmente, quem representa o *de cujus* é a inventariante, até porque causaria grande celeuma incluir já todos os herdeiros desde o início do procedimento fiscal. Essa, então é a razão de não ter havido cerceamento de defesa;

- que, em verdade, a relação do fisco com os herdeiros não é propriamente das responsabilidades remanescentes, como representar o espólio perante o fisco, pois isso cabe A inventariante (artigos 11, 1º, e 13, do RIR199), mas tão somente de responsabilidade pelo pagamento, caso se apure algum inadimplemento ou infração;

- que, assim, durante a apuração do crédito tributário, a representação do espólio é feita pelo inventariante, conforme os dispositivos mencionados. Após o lançamento,

cabe a cada responsável fazer a sua defesa, com os meios de defesa constitucionalmente garantidos e que se encontram também estampados em lei. Portanto, não há que se falar em cerceamento de defesa ou ilegitimidade de parte;

- que se note, por fim, que o procedimento de apuração é muito menos complexo que o processo administrativo, todo permeado pelos princípios da ampla defesa e do contraditório e é por esta razão que não há cerceamento de defesa se o procedimento é dirigido à inventariante, até porque é o que se depreende das aludidas disposições legais;

- que a impugnante assevera que a análise da conta corrente comprovaria que ao longo do ano de 2002 não houve débito de valor sequer parecido com o suposto pagamento de R\$ 3.486.891,22. Traz aos autos cópia do Livro Diário Geral de Arthur Construções e Empreendimentos Imobiliário Ltda. (doc. 01), afirmando estar claro que ao longo do ano de 2002 não houve o pagamento de empréstimo. Afirma que, de acordo com o artigo 923 do RIR, a contabilidade faria prova a favor do contribuinte;

- que a autoridade administrativa, em procedimento fiscal, utiliza-se de planilhas de cálculo com o fito de verificar inconformidades entre a renda declarada e os dispêndios realizados pelo contribuinte. O resultado dos cálculos poderá indicar variação patrimonial a descoberto, ou seja, a aquisição de bens e/ou gastos acima dos rendimentos informados;

- que, assim, pode-se dizer que o levantamento de acréscimo patrimonial não justificado é forma indireta de apuração de rendimentos omitidos, posto que à autoridade lançadora cabe somente comprovar a sua existência que, uma vez ocorrido, a lei permite presumir a omissão de rendimentos;

- que passemos agora à tese levantada pela impugnante de que a análise da conta corrente comprovaria que ao longo do ano de 2002 não houve débito de valor sequer parecido com o suposto pagamento de RS 3.486.891,22. Traz aos autos cópia do Livro Diário Geral de Arthur Construções e Empreendimentos Imobiliário Ltda. (doc. 01), afirmando estar claro que ao longo do ano de 2002 não houve o pagamento de empréstimo. Afirma que, de acordo com o artigo 923 do RIR, a contabilidade faria prova a favor do contribuinte;

- que, primeiramente, é preciso que fique claro que dos autos não se depreende que a autoridade fiscal tenha desconsiderado a contabilidade, apenas não a utilizou para o lançamento por não fazer prova cabal a favor da impugnante. Não fez vistas grossas, apenas não aceitou como prova suficiente para elidir o lançamento. Alias, mesmo após a apresentação do balanço patrimonial, a autoridade fiscal insistiu na intimação de 17/12/2007 para que a inventariante justificasse a aludida variação patrimonial (fls. 105/106). Ou seja, considerou o que se encontrava lançado na contabilidade, cotejou com o conteúdo das declarações e pediu maiores esclarecimentos, que não foram prestados pela inventariante;

- que de acordo com o artigo 226 do Código Civil, a contabilidade faz prova contra as pessoas a que pertencem, e, em seu favor, quando, escriturados sem vício extrínseco ou intrínseco, forem confirmados por outros subsídios. E o que prevê, de forma semelhante, o Código de Processo Civil;

- que, portanto, a contabilidade de terceiros não tem a força probatória que era a impugnante. Ademais, mesmo em seu favor, devem estar confirmados por outros subsídios e a impugnante não fez juntar aos autos cópia de contrato ou de transferência bancária;

- que, então, apesar de afirmar que a análise da conta corrente comprovaria que ao longo do ano de 2002 não houve débito de valor sequer parecido com o suposto pagamento de R\$ 3.486.891,22 e de trazer aos autos cópia do Livro Diário Geral de Arthur Construções e Empreendimentos Imobiliário Ltda. (doc. 01), não fez prova suficiente de que isso realmente ocorreu. Não há documento de suporte da contabilidade, não há contrato, não há extrato de que o empréstimo teria sido pago de outra forma e nem justificativa para a inserção de dados supostamente errôneos na Declaração de Imposto de Renda (lis. 15);

- que, como se disse, não há justificativa para a inserção errada de dados que prejudicariam o próprio contribuinte. Em verdade, não se pode sequer cogitar de argumento plausível para tanto;

- que, por outro lado, a Receita Federal do Brasil, com base na própria Declaração de Imposto de Renda do contribuinte, comprovou o fato constitutivo/gerador do tributo (artigo 333, I, do Código de Processo Civil, artigo 142 do Código Tributário Nacional e artigo 9º do Decreto nº 70.235/72), conforme já afirmado;

- que, portanto, a autoridade fiscal baseou-se em documento fidedigno, em declaração do contribuinte que vai de encontro aos seus interesses e ninguém faz declarações para prejudicar a si mesmo, de forma que não há reparação a ser feita no procedimento adotado pela autoridade fiscal.

A decisão de Primeira Instância está consubstanciada nas seguintes ementas:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2002

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. São tributáveis as quantias

correspondentes ao acréscimo patrimonial da pessoa física, quando não for justificado pelos rendimentos tributáveis, não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte ou objeto de tributação definitiva. Como gastos devidamente comprovados pressupõem disponibilidade financeira, representam acréscimo patrimonial. Art. 3º, caput, e §§ 1º e 4º, Lei no 7.713/88; art. 43, II, do CTN; e arts. 58, XIII, e 807 do RIR/99.

ÔNUS DA PROVA. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado. Art. 36 da Lei no 9.784/99.

Lançamento Procedente.

Cientificado da decisão de Primeira Instância, em 03/09/2009, conforme Termo constante às fls. 296/298, e, com ela não se conformando, o recorrente interpôs, em tempo hábil (05/10/2008), o recurso voluntário de fls. 302/308, sem instrução de documentos adicionais, no qual demonstra irresignação contra a decisão supra ementada, baseado, em síntese, nas mesmas razões expendidas na fase impugnatória.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Nelson Mallmann, Relator

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

Da análise preliminar da matéria, verifica-se que a autoridade lançadora entendeu haver omissão de rendimentos diante da constatação de variação patrimonial a descoberto, apurado através de “fluxo financeiro”, onde se verificou excesso de aplicações sobre as origens, não respaldados por recursos com origem declarada e/ou comprovada (tributados, isentos e não tributáveis ou tributados exclusivamente na fonte).

Resta claro, nos demonstrativos contidos nos autos, que o acréscimo patrimonial a descoberto tem origem nos gastos/aplicações efetuados pelo *de cujus* e que diante da soma dos rendimentos auferidos nas Declarações de Ajuste Anual do Imposto de Renda da Pessoa Física do exercício de 2003, correspondente ao ano-calendário de 2002, respectivamente, são insuficientes para dar suporte aos gastos/dispêndios incorridos, configurou-se a ocorrência de acréscimo patrimonial a descoberto durante o ano-calendário de 2002, conforme se verifica no Demonstrativo de Variação Patrimonial Mensal, caracterizando, assim, a princípio, presunção de omissão de rendimentos.

A autoridade julgadora de primeira instância resolveu julgar procedente o lançamento, por entender que o contribuinte não logrou comprovar o acréscimo patrimonial a descoberto lançado.

Inconformada, em virtude de não ter logrado êxito na instância inicial, a contribuinte apresenta a sua peça recursal a este E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais pleiteando a reforma da decisão prolatada na Primeira Instância onde se insurge contra o lançamento mantido pela autoridade julgadora, suscitando, inicialmente, preliminares de nulidade do lançamento por cerceamento do direito de defesa e ilegitimidade da parte para justificar o acréscimo patrimonial a descoberto apurado pela autoridade fiscal lançadora e, no mérito, tece considerações sobre a impossibilidade de se manter a tributação, sob o entendimento de que demonstrou a origem dos rendimentos, não cabendo a autoridade fiscal imputar a ora Recorrente a comprovação do trânsito de tais valores, já que a diferença decorre, basicamente, do suposto pagamento de um empréstimo no valor de R\$ 3.486.891,22 pelo Sr. Haroutiun Seferian para a empresa Arthur Construções Empreendimentos Imobiliários Ltda. e que os extratos bancários constantes dos autos comprovam que não existiu o pagamento do suposto empréstimo, como não bastasse a comprovação por meio de tais extratos, junta aos autos cópia do Livro Diário Geral de Arthur Construções e Empreendimentos Imobiliários Ltda. (doc. 01), que deixa claro que ao longo do ano de 2002 não houve o pagamento de empréstimo pelo Sr. Haroutiun.

Quanto às preliminares de nulidade do lançamento argüidas pela suplicante, sob o entendimento de que tenha ocorrido ofensa aos princípios constitucionais do devido processo legal, entendendo que a autoridade lançadora feriu diversos princípios fundamentais, a exemplo de desrespeito ao princípio da busca da verdade material no procedimento e, conseqüentemente, da moralidade administrativa, uma vez que possuía a fiscalização outros

meios para apurar a real verdade dos fatos ao invés de agir por simples presunção e imputar a responsabilidade de justificar a não ocorrência do crédito tributário para a ora recorrente, não devem ser acolhidas pelos motivos abaixo.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Verifica-se, ainda, que o Auto de Infração às fls. 122/124, identifica por nome e CPF o autuado, esclarece que foi lavrado na Delegacia da Receita Federal do Brasil em Osasco - SP, cuja ciência foi através de AR e descreve, as irregularidades praticadas e o seu enquadramento legal assinado pelo Auditor-Fiscal da Receita Federal, cumprindo o disposto no art. 142 do Código Tributário Nacional - CTN, ou seja, o ato é próprio do agente administrativo investido no cargo de Auditor-Fiscal.

Não restam dúvidas de que o lançamento se deu em razão da constatação de acréscimo patrimonial a descoberto, sem que o recorrente comprovasse a respectiva origem de recursos que pudessem suprir o acréscimo apurado. Constan dos autos diversos chamados ao representante legal (inventariante) do sujeito passivo (*de cujus*) para que esse apresentasse as justificativas acerca dos acréscimos patrimoniais apurados e considerados sem origem justificada pela autoridade fiscal lançadora.

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

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

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

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

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

Art. 59 - São nulos:

I - Os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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

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

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

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

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

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

No que diz respeito a arguição de ilegitimidade da parte sob o entendimento de que a autuação procedida em nome da sucessora (herdeira) com base em presunção não é legítima na medida em somente o próprio contribuinte (espólio) seria capaz de prestar às autoridades fiscais todas as informações relativas à sua variação patrimonial, demonstrando o efetivamente ocorrido.

Inicialmente é de se ressaltar, que na sucessão da pessoa física o Código Tributário Nacional se ocupa dos itens II e III do art. 131. O Código define dois momentos nos quais a responsabilidade por sucessão da pessoa física se põe: até a partilha ou adjudicação, a responsabilidade é do espólio (relativamente aos tributos gerados até a data da abertura da

sucessão, ou seja, a data do falecimento); após a partilha ou adjudicação, a responsabilidade, tanto por tributos gerados antes do falecimento como pelos gerados após, até a partilha ou adjudicação, é do cônjuge meeiro, dos herdeiros e dos legatários.

Assim, quando alguém falece, teoricamente seu patrimônio é imediatamente repassado para seus sucessores. Contudo, a formalização da transferência depende da instauração e conclusão do processo de inventário (ou arrolamento) que conduzirá a sentença de partilha (ou adjudicação). No lapso de tempo compreendido entre a abertura da sucessão (morte) e a prolação da sentença de partilha ou adjudicação, o espólio (conjunto de bens, direitos e obrigações deixado pelo falecido, conhecido na expressão jurídica *de cujus*), responde pessoalmente pelos tributos devidos pelo *de cujus*.

É óbvio, que somente após a sentença de partilha é que se pode aplicar a regra prevista no art. 131, II, do Código Tributário Nacional, uma vez que antes deste momento à responsabilidade recai sobre o espólio.

Como visto a responsabilidade pelos tributos não recolhidos, verificados no lapso de tempo compreendido entre a abertura da sucessão (morte) e a prolação da sentença de partilha ou adjudicação, o espólio (conjunto de bens, direitos e obrigações deixado pelo falecido, conhecido na expressão jurídica *de cujus*), responde pessoalmente pelos tributos devidos pelo *de cujus*.

Cumprе ressaltar, que o fato de a Declaração de Ajuste Anual ter sido entregue pelo *de cujus*, que seria a pessoa apropriada para esclarecer os fatos, não altera a distribuição do ônus da prova, que é repassado à inventariante durante o procedimento fiscal e ao respectivo herdeiro, como consequência de sua responsabilidade, de forma que não há como se acatar tal justificativa para se declarar a ilegitimidade de parte.

A responsabilidade da herdeira (sujeição passiva), encontra-se normatizado no artigo 1.197 do Código Civil e o artigo 597 do Código de Processo Civil. Ou seja, a legitimidade da herdeira para pagar a dívida na proporção da parte da herança que lhe cabe:

Código Civil

Art. 1.997. A herança responde pelo pagamento das dívidas do falecido; mas, feita a partilha, só respondem os herdeiros, cada qual em proporção da parte que na herança lhe coube.

Código de Processo Civil

Art. 597. O espólio responde pelas dívidas do falecido; mas, feita a partilha, cada herdeiro responde por elas na proporção da parte que na herança lhe coube.

Por sua vez, o artigo 12 do Código de Processo Civil e o § 1º do artigo 11 do Regulamento do Imposto de Renda - RIR, aprovado pelo Decreto no 3.000/99, deixam claro que quem representa o espólio é a inventariante.

Código de Processo Civil

Art. 12. Serão representados em juízo, ativa e passivamente:

(...).

V - o espólio, pelo inventariante;

Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99

Art.11. Ao espólio serão aplicadas as normas a que estão sujeitas as pessoas físicas, observado o disposto nesta Seção e, no que se refere responsabilidade tributária, nos arts. 23 a 25 (Decreto-Lei n.º 2 5.844, de 1943, art. 45, §32, e Lei n.º 154, de 25 de novembro de 1947, art. 1º).

§1º A partir da abertura da sucessão, as obrigações estabelecidas neste Decreto ficam a cargo do inventariante (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 46).

Assim sendo, é de se concluir, que no curso do inventário, o espólio representa o conjunto de direitos e obrigações da sucessão é uma das chamadas “pessoas formais”, universalidades que não são pessoas físicas ou jurídicas, mas às quais se reconhece qualidade inclusive para demandar ou ser demandado em juízo, como prevê (em relação ao espólio) o art. 12, V, do Código de Processo Civil representa-o o inventariante e até a conclusão do inventário, com a partilha de bens ou adjudicação (atribuição de todos os bens a um só herdeiro), responde o espólio pelos direitos e obrigações do de cujus, inclusive por créditos tributários por ele devidos. Concluído o inventário, com a partilha ou adjudicação, deixa de existir o espólio. a partir daí a responsabilidade (latu sensu), na qualidade de sucessores do falecido, pelos créditos tributários devidos pelo autor da herança ou pelo espólio (relativos ao período até o encerramento do inventário e eventualmente não pagos) será dos sucessores: herdeiros (legítimos ou testamentários), legatários (a quem o autor da herança atribui, por testamento, bem (ns), determinado(s)) ou cônjuge meeiro (que tem individuada a meação que lhe pertence dos bens comuns).

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Diz a norma legal que rege o assunto:

Lei n.º 7.713, de 1988:

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

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

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

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

Lei n.º 8.134, de 1990:

Art. 1º - A partir do exercício-financeiro de 1991, os rendimentos e ganhos de capital percebidos por pessoas físicas residentes ou

domiciliadas no Brasil serão tributados pelo Imposto de Renda na forma da legislação vigente, com as modificações introduzidas por esta Lei.

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

(...).

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

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

Lei n.º 8.021, de 1990:

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

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

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

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

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

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

8.383, de 1991 mantiveram o regime de tributação anual (fato gerador complexo) para as pessoas físicas.

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

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

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

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

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

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

Desse modo, o imposto devido, a partir do período base de 1990, passou a ser determinado mediante a aplicação da tabela progressiva sobre a base de cálculo apurada com a inclusão de todos os rendimentos de que trata o art. 10 da Lei n.º 8.134, de 1990, e o saldo a

pagar ou a restituir, mediante a dedução do imposto retido na fonte ou pago pelo contribuinte pessoa física, mensalmente, quando auferisse rendimentos de outras pessoas físicas.

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

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

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

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

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

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

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

Consta de forma clara, nos autos, que o suplicante foi tributado por presunção legal de omissão de rendimentos, caracterizado através do levantamento mensal de origens e aplicações de recursos, onde se constata um “acréscimo patrimonial a descoberto” - “saldo negativo mensal”, ou seja, o suplicante aplicava e/ou consumia mais do que possuía de recursos com origem justificada, sendo que nestes casos a responsabilidade pela apresentação das provas para elidir a presunção legal compete ao contribuinte que praticou a irregularidade fiscal.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Como se sabe, no caso, em discussão, os valores apurados nos demonstrativos pela fiscalização caracterizam presunção legal, do tipo condicional ou relativa (*juris tantum*) que, embora estabelecida em lei, não tem caráter de verdade indiscutível, valendo enquanto prova em contrário não a vier desfazer ou mostrar sua falsidade.

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

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

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

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

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

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

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

Alega a recorrente, que a análise da conta corrente comprovaria que ao longo do ano de 2002 não houve débito de valor sequer parecido com o suposto pagamento de R\$

3.486.891,22. Traz aos autos cópia do Livro Diário Geral de Arthur Construções e Empreendimentos Imobiliário Ltda. (doc. 01), afirmando estar claro que ao longo do ano de 2002 não houve o pagamento de empréstimo. Afirmo que, de acordo com o artigo 923 do RIR, a contabilidade faria prova a favor do contribuinte.

No que diz respeito da cobertura do acréscimo patrimonial a descoberto é de se dizer, inicialmente, que os registros no livro diário devem ser efetuados no momento em que ocorrerem os fatos registrados, sendo por isso indispensável a prova da sua contemporaneidade; e isto com mais razão ainda quando a escrituração apresentada não corresponde aos dados originalmente declarados pela pessoa jurídica.

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

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

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

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

Ora, no levantamento de acréscimo patrimonial a descoberto a autoridade fiscal utiliza-se de planilhas de cálculo com o fito de verificar inconformidades entre a renda declarada e os dispêndios realizados pelo contribuinte. O resultado dos cálculos poderá indicar variação patrimonial a descoberto, ou seja, a aquisição de bens e/ou gastos acima dos rendimentos informados.

A única justificativa apresentada pela suplicante para elidir a irregularidade fiscal é de que a análise da conta corrente comprovaria que ao longo do ano de 2002 não houve débito de valor sequer parecido com o suposto pagamento de R\$ 3.486.891,22. Traz aos autos cópia do Livro Diário Geral de Arthur Construções e Empreendimentos Imobiliário Ltda. (doc. 01), afirmando estar claro que ao longo do ano de 2002 não houve o pagamento de empréstimo. Afirmo que, de acordo com o artigo 923 do RIR, a contabilidade faria prova a favor do contribuinte.

A autoridade fiscal lançadora, apenas não aceitou como prova suficiente para elidir o lançamento, insistindo, na intimação de 17/12/2007, para que a inventariante

justificasse a aludida variação patrimonial (fls. 105/106). Ou seja, considerou o que se encontrava lançado na contabilidade, cotejou com o conteúdo das declarações e pediu maiores esclarecimentos, que não foram prestados pela inventariante.

É correto se dizer, que, de acordo com o artigo 226 do Código Civil, a contabilidade faz prova contra as pessoas a que pertencem, e, em seu favor, quando, escriturados sem vício extrínseco ou intrínseco, forem confirmados por outros subsídios. E o que prevê, de forma semelhante, o Código de Processo Civil. Portanto, a contabilidade de terceiros não tem a força probatória, cuja responsabilidade é da suplicante. Estes fatos devem ser confirmados por outros subsídios e a suplicante não fez juntar aos autos cópia de contrato ou de transferência bancária.

Por sua vez, a autoridade fiscal lançadora, com base na própria Declaração de Imposto de Renda do *de cujus* (espólio), comprovou o fato constitutivo/gerador do tributo (artigo 333, I, do Código de Processo Civil, artigo 142 do Código Tributário Nacional e artigo 9º do Decreto nº 70.235/72).

Portanto, como já se manifestou a decisão recorrida “a autoridade fiscal baseou-se em documento fidedigno, em declaração do contribuinte que vai de encontro aos seus interesses e ninguém faz declarações para prejudicar a si mesmo, de forma que não há reparação a ser feita no procedimento adotado pela autoridade fiscal”.

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

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

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

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

Por uma questão de justiça, no presente lançamento, se faz necessário verificar a existência legal da possibilidade de se aplicar penalidade pecuniária, a exemplo da multa de mora prevista no art. 964, I, “b” do RIR/1999, ao sucessor a qualquer título e o cônjuge meeiro, nos casos de tributo devido pelo de cujus até a data da partilha ou adjudicação.

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

Não tenho dúvidas, que quando se trata de questões preliminares, tais como: nulidade do lançamento, decadência, erro na identificação do sujeito passivo, intempestividade da petição, erro na base de cálculo, aplicação de multa, etc., são passíveis de serem levantadas e apreciadas pela autoridade julgadora independentemente de argumentação das partes litigantes.

Faz se necessário, ainda, observar, que o julgador independe de provocação da parte para examinar a regularidade processual e questões de ordem pública aí compreendido o princípio da estrita legalidade que deve nortear a constituição do crédito tributário.

Razão pela qual estou argüindo a inaplicabilidade da multa de mora (art. 964, I, “b”, do RIR/99), sob o entendimento de que quando se tratar de constituição de crédito tributário, através de auto de infração, em nome do sucessor a qualquer título e do cônjuge meeiro, exigindo tributos devidos pelo de cujus até a data da partilha ou adjudicação, por constituir sanção por ato ilícito, não transferível para aos sucessores, em virtude do princípio constitucional de que nenhuma pena passará da pessoa do infrator.

Ora, vivemos em um Estado de Direito, onde deve imperar a lei, de tal sorte que o indivíduo só se sentirá forçado a fazer ou não fazer alguma coisa compelido pela lei. Daí porque o lançamento ser previsto no art. 142 do Código Tributário Nacional como atividade plenamente vinculada, isto é, sem possibilidade de a cobrança se firmar em ato discricionário, e, por outro lado, obrigatória, isto é o órgão da administração não pode deixar de cobrar o tributo previsto em lei.

É de se ressaltar, que na sucessão da pessoa física o Código Tributário Nacional se ocupa dos itens II e III do art. 131. O Código define dois momentos nos quais a responsabilidade por sucessão da pessoa física se põe: até a partilha ou adjudicação, a responsabilidade é do espólio (relativamente aos tributos gerados até a data da abertura da sucessão, ou seja, a data do falecimento); após a partilha ou adjudicação, a responsabilidade, tanto por tributos gerados antes do falecimento como pelos gerados após, até a partilha ou adjudicação, é do cônjuge meeiro, dos herdeiros e dos legatários.

Assim, quando alguém falece, teoricamente seu patrimônio é imediatamente repassado para seus sucessores. Contudo, a formalização da transferência depende da instauração e conclusão do processo de inventário (ou arrolamento) que conduzirá a sentença de partilha (ou adjudicação). No lapso de tempo compreendido entre a abertura da sucessão (morte) e a prolação da sentença de partilha ou adjudicação, o espólio (conjunto de bens, direitos e obrigações deixado pelo falecido, conhecido na expressão jurídica *de cujus*), responde pessoalmente pelos tributos devidos pelo *de cujus*.

É óbvio, que somente após a sentença de partilha é que se pode aplicar a regra prevista no art. 131, II, do Código Tributário Nacional, uma vez que antes deste momento à responsabilidade recai sobre o espólio.

Como visto a responsabilidade pelos tributos não recolhidos, verificados no lapso de tempo compreendido entre a abertura da sucessão (morte) e a prolação da sentença de partilha ou adjudicação, o espólio (conjunto de bens, direitos e obrigações deixado pelo falecido, conhecido na expressão jurídica de *cujus*), responde pessoalmente pelos tributos devidos pelo *de cujus*. Entretanto, verifica-se que, no presente caso, a autoridade lançadora entendeu ser procedente a aplicação da multa de mora, prevista para o espólio, nos sucessores a qualquer título e no cônjuge meeiro, relativo aos tributos devidos pelo *de cujus* até a data da partilha.

Com todas as vênias possíveis, não posso compartilhar com o entendimento da autoridade fiscal lançadora, mantida pela a decisão recorrida, muito menos acompanhar a autoridade lançadora nos seus motivos para fixar a multa de lançamento de ofício, pelas razões abaixo expostas.

Como se vê nos autos, o processo refere-se a lançamento contra o sucessor a qualquer título (herdeira) de tributos devidos pelo espólio de Haroutiun Seferian (059.979.418-68), falecido em 2002, muito antes do início desta fiscalização que ocorreu durante o ano-calendário de 2007.

Nota-se no Auto de Infração, que sobre o imposto apurado foi aplicada à multa de mira de 10%, capitulada no art. 964, I, “b”, do RIR/99, prevista para o espólio.

Ora, no curso do inventário, o espólio representa o conjunto de direitos e obrigações da sucessão é uma das chamadas “pessoas formais”, universalidades que não são pessoas físicas ou jurídicas, mas às quais se reconhece qualidade inclusive para demandar ou ser demandado em juízo, como prevê (em relação ao espólio) o art. 12, V, do Código de Processo Civil representa-o o inventariante e até a conclusão do inventário, com a partilha de bens ou adjudicação (atribuição de todos os bens a um só herdeiro), responde o espólio pelos direitos e obrigações do *de cujus*, inclusive por créditos tributários por ele devidos. Concluído o inventário, com a partilha ou adjudicação, deixa de existir o espólio. a partir daí a responsabilidade (*latu sensu*), na qualidade de sucessores do falecido, pelos créditos tributários devidos pelo autor da herança ou pelo espólio (relativos ao período até o encerramento do inventário e eventualmente não pagos) será dos sucessores: herdeiros (legítimos ou testamentários), legatários (a quem o autor da herança atribui, por testamento, bem (ns), determinado(s)) ou cônjuge meeiro (que tem individuada a meação que lhe pertence dos bens comuns).

Assim, não há previsão legal, para que se efetue o lançamento de multa de mora nos casos de lançamento de ofício contra os herdeiros, sendo estes (herdeiros) responsáveis apenas pelo imposto apurado, com a devida correção monetária, quando for o caso, e dos juros de mora, ou seja, descabida a aplicação de qualquer penalidade.

É evidente que não se nega que o espólio e, posteriormente, o sucessor a qualquer título e o cônjuge meeiro respondem pelos tributos do *de cujus*, mas estes últimos, tão-só por tributos e juros de mora, por falta de previsão legal de aplicabilidade de multa. Na exigência tributária, através do lançamento, não se pode acrescer a multa imposta ao falecido, porque sua natureza jurídica não é a de tributo, e, sim, de penalidade imposta pelo

descumprimento da obrigação principal. Sob uma interpretação restritiva da lei, a acepção de tributo, como figura o termo no inciso III do art. 131 do Código Tributário Nacional não alcança as multas impostas ao *de cujus*, mas exclusivamente os tributos por ele devidos. Não é admissível sanção aos descendentes uma vez que responderiam por comportamento ilícito alheio. O apenamento representaria, no caso, violação do princípio da pessoalidade da pena, sendo descabida, pois, a cobrança da multa.

A sujeição passiva indireta ou, o que dá na mesma, as modalidades de transferência de responsabilidade no direito tributário brasileiro, são por demais conhecidas e estão sistematizadas como transferências ou sub-rogações passivas de obrigação de dar (CTN, arts. 129 a 135).

Na sujeição passiva indireta, a obrigação de pagar é originalmente, necessariamente, do sujeito passivo direto (*de cujus*). Ocorre que a lei, a partir de certos pressupostos (*sucessão causa mortis*) espólio e os herdeiros respondem pelo "*de cujus*", transfere a terceiros o dever de pagar. Há, portanto, alteração do obrigado a pagar o tributo, em razão do qual a doutrina denomina sujeição passiva por transferência.

Vale lembrar que, conforme a Lei Civil, aberta a sucessão, a propriedade e a posse de herança transmitem-se, desde logo, aos herdeiros do *de cujus*, instalando-se imediatamente um condomínio geral incidente, tendo por objeto não cada bem hereditário *de per si*, mas o monte, acervo ou herança, considerada esta no seu conjunto, como bem universal.

A responsabilidade, pelos tributos devidos pelo falecido, defere-se, em primeiro lugar, ao espólio (universalidade de direito representativa da herança), e, depois da partilha, aos sucessores hereditários ou cônjuge meeiro, na proporcionalidade dos respectivos quinhões, legados ou meações. De fato, para compreensão de tais normas da lei complementar, cuida visualizar três lapsos de tempo: (1) até a morte (sucessão), (2) entre esta e a partilha e (3) depois da partilha. As dívidas tributáveis do *de cujus* (1) são assumidas pelo espólio (responsável), bem assim os débitos surgidos da data do falecimento até a da partilha (2), caso em que figura ele como sujeito passivo direto, sendo responsável o inventariante. Este segundo período, em que se desenvolve o processo de inventário, culmina com a partilha dos bens, ficando, a partir daí, (3) herdeiros, legatários e cônjuge meeiro responsáveis pelos tributos devidos pelo falecido, cuja apuração não se tenha realizado, por qualquer motivo, até o fim do inventário.

A despeito daqueles que advogam a favor da responsabilidade do sucessor pela multa por infração da legislação tributária, o Supremo Tribunal Federal interpreta o art. 133 do CTN de forma a afastar a responsabilidade do sucessor quanto às multas. Vejamos:

CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL, ART-133. O SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL SUSTENTA O ENTENDIMENTO DE QUE O SUCESSOR É RESPONSÁVEL PELOS TRIBUTOS PERTINENTES AO FUNDO OU ESTABELECIMENTO ADQUIRIDO, NÃO, POREM, PELA MULTA QUE, MESMO DE NATUREZA TRIBUTARIA, TEM O CARÁTER PUNITIVO. 2. RECURSO EXTRAORDINÁRIO DO FISCO PAULISTANO A QUE O STF NEGA CONHECIMENTO PARA MANTER O ACÓRDÃO LOCAL QUE JULGOU INEXIGÍVEL DO SUCESSOR A MULTA PUNITIVA." (RE 82754, STF, 1ª T., DJ 24.03.81, Rel. Min. Antonio Neder)

"I.C.M. - MULTA FISCAL - SUCESSOR. O ADQUIRENTE DO FUNDO DE COMERCIO, NOS TERMOS DO ART. 133 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL, RESPONDE PELOS

TRIBUTOS DEVIDOS PELO ANTECESSOR, MAS NÃO PELAS MULTAS, MORMENTE SE ESTAS NÃO FORAM IMPOSTAS ANTES DA TRANSFERENCIA DO ESTABELECIMENTO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO PROVIDO EM PARTE." (RE 89334, STF, 1ª T., DJ 25.08.78, Rel. Min. Cunha Peixoto)

É neste sentido, que se tem manifestado a jurisprudência deste Tribunal Administrativo, conforme pode ser observado nos julgados abaixo:

MULTA DE OFÍCIO – A responsabilidade do sucessor cinge-se aos tributos não pagos pelo antecessor, não abrangendo as multas punitivas a teor do art. 133 do CTN (Ac. CSRF/01.2.207/97 a 2.211/97 – DO 15/10/97)

MULTA FISCAL – RESPONSABILIDADE POR SUCESSÃO – Não responde o sucessor pela multa de natureza fiscal que deva ser aplicada em razão de infração cometida pelo de cujus. Inteligência do art. 133 da Lei 5.172/66 (Ac. CSRF/01-1.328/92 – DO 10/01/95).

MULTA DE OFÍCIO - DESCABIMENTO - Descabe a aplicação a espólio, após a abertura de sucessão, da multa de ofício de 75% (Lei n 9.430/96, art. 44, I), sendo cabível a multa de 10% prevista no RIR/99, art. 23, § 1, c/c art. 964, I, b." (Ac. 102-45291).

RESPONSABILIDADE DO SUCESSOR. MULTA FISCAL. Créditos tributários a que se refere o art. 129 do CTN não compreendem, necessariamente, imposto e multa. Tampouco a expressão "tributos devidos" abrange a multa. Assim é porque a infração é uma obrigação cujo objeto é pagar a multa fiscal. A obrigação nasce de um fato lícito ocorrido, antes descrito em lei, tem por objeto o pagamento de tributo. As obrigações e os respectivos objetos são, pois, distintos. Os créditos decorrentes são também distintos. Na sucessão tributaria, o sucessor só responde pela multa fiscal quando esta estiver constituída pelo ato administrativo, na data em que ocorrer a sucessão, uma vez que, nesse caso, o crédito da Fazenda integra o passivo da sociedade extinta. (1º Conselho de Contribuintes, Ac 102-17285)

OMISSÃO DE RENDIMENTOS – Apurando-se, pela abertura da sucessão, que o de cujus apresentou declaração de rendimentos com omissão de rendimentos, a multa aplicável é a do artigo 11 do RIR/80, o qual não contraria o disposto no artigo 129 do CTN. O crédito não inteiramente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, inclusive quando o lançamento é feito contra o espólio (Ac 1º CC 104-5.678/86 – DO 16/05/88). (obs: o art. 11 do RIR/80 equivale ao § 1º, do art. 23, do RIR/99).

MULTA DE OFÍCIO - ESPÓLIO - Tendo em vista a previsão da Lei n.º 5.844, de 1943, o imposto apurado após a abertura da sucessão, mesmo quando relativo ao ganho de capital, somente está sujeito à multa de mora. Inteligência do art. 9º, c/c arts. 24 e 999, I, "c" do RIR, de 1994". (Ac. 104-17300 e 104-18810).

MULTA DE OFÍCIO – Não cabe multa de ofício, quando há repasse de responsabilidade, por morte do contribuinte, sendo os herdeiros responsáveis apenas pelo imposto apurado, com a devida correção monetária e juros de mora, descabida a aplicação de penalidade (Ac. 1º CC 106-4.182/92 – DO 15/06/92).

MULTA DE OFÍCIO (Ex. 85/6) – Nos termos do art. 133 do CTN, o sucessor só responde pelo tributo devido pelo sucedido, descabendo a cobrança de multa de ofício, pois a penalidade não se transmite (Ac. 1º CC 106-8.581).

MULTA - Não se nega que o espólio responde pelos tributos do de cujus, mas tão-só por tributos. Na exigência não se acresce a multa imposta ao falecido, porque sua natureza jurídica não é a de tributo, e, sim, de penalidade imposta pelo descumprimento da obrigação principal. Sob uma interpretação restritiva da lei, a acepção de tributo, como figura o termo no inciso III do art. 131 do CTN não alcança as multas impostas ao de cujus, mas exclusivamente os tributos por ele devidos. Não é admissível sanção aos descendentes uma vez que responderiam por comportamento ilícito alheio. O apenamento representaria, no caso, violação do princípio da pessoalidade da pena, sendo descabida, pois, a cobrança da multa. Recurso parcialmente provido. (Ac 203-07611, 203-07299).

ESPÓLIO - RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO - O sucessor a qualquer título e o cônjuge meeiro são responsáveis pelos tributos devidos pelo de cujus até a data da partilha, limitada a responsabilidade ao montante do quinhão ou da meação, entretanto, nestes casos, não cabe o lançamento de multa de ofício, sendo os herdeiros responsáveis apenas pelo imposto apurado, com a devida correção monetária, quando for o caso, e dos juros de mora, descabida a aplicação de penalidade.” (Ac 104-18883).

Diz o Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 1966):

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

Responsabilidade dos Sucessores

Art. 129. O disposto nesta Seção aplica-se por igual aos créditos tributários definitivamente constituídos ou em curso de constituição à data dos atos nela referidos, e aos constituídos posteriormente aos mesmos atos, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data.

Art. 130. Os créditos tributários relativos a impostos cujo fato gerador seja a propriedade, o domínio útil ou a posse de bens imóveis, e bem assim os relativos a taxas pela prestação de serviços referentes a tais bens, ou a contribuições de melhoria, subrogam-se na pessoa dos respectivos adquirentes, salvo quando conste do título a prova de sua quitação.

Parágrafo único. No caso de arrematação em hasta pública, a sub-rogação ocorre sobre o respectivo preço.

Art. 131. São pessoalmente responsáveis:

I - o adquirente ou remitente, pelos tributos relativos aos bens adquiridos ou remidos;

II - o sucessor a qualquer título e o cônjuge meeiro, pelos tributos devidos pelo de cujus até a data da partilha ou adjudicação, limitada esta responsabilidade ao montante do quinhão do legado ou da meação;

III - o espólio, pelos tributos devidos pelo de cujus até a data da abertura da sucessão.

Art. 132. A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até à data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas.

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se aos casos de extinção de pessoas jurídicas de direito privado, quando a exploração da respectiva atividade seja continuada por qualquer sócio remanescente, ou seu espólio, sob a mesma ou outra razão social, ou sob firma individual.

Art. 133. A pessoa natural ou jurídica de direito privado que adquirir de outra, por qualquer título, fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional, e continuar a respectiva exploração, sob a mesma ou outra razão social ou sob firma ou nome individual, responde pelos tributos, relativos ao fundo ou estabelecimento adquirido, devidos até à data do ato:

*§ 1º O disposto no **caput** deste artigo não se aplica na hipótese de alienação judicial:*

I - em processo de falência;

II - de filial ou unidade produtiva isolada, em processo de recuperação judicial; (Incluído pela LC nº 118, 09/2/2005)

§ 2º Não se aplica o disposto no § 1º deste artigo quando o adquirente for; (Incluído pela LC nº 118, 09/2/2005)

I - sócio da sociedade falida ou em recuperação judicial, ou sociedade controlada pelo devedor falido ou em recuperação judicial; (Incluído pela LC nº 118, 09/2/2005)

II - parente, em linha reta ou colateral até o 4º (quarto) grau, consanguíneo ou afim, do devedor falido ou em recuperação judicial ou de qualquer de seus sócios; ou

III - identificado como agente do falido ou do devedor em recuperação judicial com o objetivo de fraudar a sucessão tributária. : (Incluído pela LC nº 118, 09/2/2005)

§ 3º Em processo da falência, o produto da alienação judicial de empresa, filial ou unidade produtiva isolada permanecerá em conta de depósito à disposição do juízo de falência pelo prazo de 1 (um) ano, contado da data de alienação, somente podendo ser utilizado para o pagamento de créditos extraconcursais ou de créditos que preferem ao tributário.

(...).

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

Art. 137 - A responsabilidade é pessoal ao agente:

I - quanto às infrações conceituadas por lei como crimes ou contravenções, salvo quando praticadas no exercício regular de administração, mandato, função, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito;

II - quanto às infrações em cuja definição o dolo específico do agente seja elementar;

III - quanto às infrações que decorram direta e exclusivamente de dolo específico:

a) das pessoas referidas no Art. 134, contra aquelas por quem respondem;

b) dos mandatários, prepostos ou empregados, contra seus mandantes, preponentes ou empregadores;

c) dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, contra estas..

Art. 138 - A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

Diz o Decreto-lei nº 5.844, 1943, art. 49:

Art. 49. Quando se apurar, pela abertura da sucessão, que o de cujus não apresentou declaração para os exercícios anteriores, ou o fez com omissão de rendimentos, cobrar-se-á do espólio o imposto respectivo, acrescido da multa de mora de 10 %.

A legislação de regência sintetizada no Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 1999, manifesta -se da seguinte forma:

Art. 23. São pessoalmente responsáveis (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 50, e Lei nº 5.172, de 1966, art. 131, incisos II e III):

I – o sucessor a qualquer título e o cônjuge meeiro, pelo tributo devido pelo de cujus até a data da partilha ou adjudicação, limitada esta responsabilidade ao montante do quinhão, do legado, da herança ou da meação;

II – o espólio, pelo tributo devido pelo de cujus até a data da abertura da sucessão.

§ 1º Quando se apurar, pela abertura da sucessão, que o de cujus não apresentou declaração de exercícios anteriores, ou o fez com omissão de rendimentos até a abertura da sucessão, cobrar-se-á do espólio o imposto respectivo, atualizado monetariamente, acrescido de juros moratórios e da multa de mora prevista no art. 999, I, “c” (Decreto-lei nº 5.844, 1943, art. 49, e Lei nº 8.383, de 1991, art. 59).

§ 2º Apurada a falta de pagamento do imposto devido pelo de cujus até a data da abertura da sucessão, será ele exigido do espólio acrescido de juros moratórios e da multa prevista no art. 950, observado, quando for o caso, o disposto no art. 874.

§ 3º Os créditos tributários, notificados ao de cujus antes da abertura da sucessão, ainda que neles incluídos encargos e penalidades, serão exigidos do espólio ou dos sucessores, observado o disposto no inciso I deste artigo

(...).

Art. 964. Serão aplicadas as seguintes penalidades:

I – multa de mora:

(...).

b) de dez por cento sobre o imposto apurado pelo espólio, nos casos do § 1º do art. 23 (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 49);

Como visto, dispõe o item III do art. 131 do CTN que são pessoalmente responsáveis o espólio, pelos tributos devidos pelo *de cujus* até a data da abertura da sucessão. Muito se discutiu no passado se a responsabilidade do sucessor, prevista no art. 133 do CTN (e nesse sentido, extensiva para os casos do artigo 131 do CTN) referia-se tão-somente aos tributos ou estavam alcançados, igualmente, pelo dispositivo, também, as penalidades impostas pela prática de qualquer infração.

Atualmente, conforme acima exposto, é pacífica a jurisprudência de nossos Tribunais - tanto judiciais como administrativos - no sentido de que a responsabilidade por sucessão não abrange o pagamento das penalidades eventualmente devidas.

Nossa Constituição Federal de 1988 evidencia a responsabilidade das pessoas jurídicas, sujeitando-as a sanções penais e administrativas. E, no direito tributário é comum o entendimento de que elas podem figurar como sujeitos ativos dos delitos fiscais.

Portanto, a responsabilidade tributária dos herdeiros e cônjuge meeiro alcança o tributo cujo fato gerador tenha ocorrido até a data da partilha ou adjudicação, evidentemente excluída a penalidade (multa de lançamento de ofício + multa de mora) e na proporção do que lhes coube na partilha e no limite do montante herdado.

Na ocorrência de evento da espécie, o art. 1.784 do Código Civil Novo (Lei 10.406, de 2002) estabelece que, “aberta à sucessão, o domínio e a posse da herança transmitem-se, desde logo, aos herdeiros legítimos e testamentários”.

Sobre a matéria, Maria Helena Diniz, in Código Civil Anotado, 5ª edição atualizada, 1999, Editora Saraiva, pág. 1001, leciona que “no instante da morte do de cujus abre-se à sucessão, transmitindo-se, sem solução de continuidade, a propriedade e a posse dos bens do falecido aos seus herdeiros sucessíveis, legítimos ou testamentários, que estejam vivos naquele momento, independentemente de qualquer ato”.

De acordo com o disposto no artigo 136 do Código Tributário Nacional, a responsabilidade pelas multas é objetiva – independe de culpa ou intenção do agente ou responsável e da existência de prejuízo, diferente do que acontece nas infrações penais. O Código Tributário Nacional estabelece a responsabilidade por culpa presumida, segundo Hugo de Brito Machado, que diz que “na responsabilidade objetiva não se pode questionar a respeito da intenção do agente” e na responsabilidade por culpa presumida tem-se que “a responsabilidade independe da intenção apenas no sentido de que não há necessidade de se demonstrar a presença de dolo ou de culpa.” O interessado pode provar que não obedeceu a norma por fato alheio e superior a sua vontade, excluindo-se assim, sua responsabilidade.

Há muito venho defendendo que as multas originadas em lançamentos de ofício, ou seja, as multas de ofício, só são aplicáveis as pessoas que praticaram a irregularidade fiscal (pessoas físicas ou jurídicas), já que são atos personalíssimos e não podem passar da pessoa do infrator (quem praticou a irregularidade). Assim não há como imputar a penalidade (multa) a outra pessoa distinta. Não se pode confundir ilícito fiscal com ilícito penal.

É de se ressaltar, que nos casos de imposto de renda pessoa física existe a previsão legal de que a multa aplicável ao espólio é a de mora de 10% (dez por cento), prevista no art. 49 do Decreto-Lei nº 5.844, 1943, entretanto, para o caso do sucessor a qualquer título e para o cônjuge meeiro não há previsão de nenhuma multa (de ofício ou de mora).

Assim, descabida a penalidade estabelecida no art. 49 do Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, previsão legal do art. 964, I, “b”, do RIR/99, quando se tratar de sucessor a qualquer título e para o cônjuge meeiro.

Para concluir o presente voto, não vejo como se poderia acolher o argumento de inconstitucionalidade ou ilegalidade formal da multa de ofício aplicada e dos juros moratórios com base na taxa SELIC.

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

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

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

Exercendo a jurisdição no limite de sua competência, o julgador administrativo não pode nunca ferir o princípio de ampla defesa, já que esta só pode ser apreciada no foro próprio. Se verdade fosse, que o Poder Executivo deva deixar aplicar lei que entenda inconstitucional, maior insegurança teriam os cidadãos, por ficarem à mercê do alvedrio do Executivo.

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

A evolução do direito, como quer o suplicante, não deve pôr em risco toda uma construção sistêmica baseada na independência e na harmonia dos Poderes, e em cujos princípios repousa o estado democrático. Assim, não se deve a pretexto de negar validade a uma lei pretensamente inconstitucional, praticar-se inconstitucionalidade ainda maior consubstanciada no exercício de competência de que este Colegiado não dispõe, pois que deferida a outro Poder.

Ademais, estas matérias (inconstitucionalidade de leis e juros moratórios com base na taxa SELIC) já estão pacificadas no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, razão pela qual o Presidente do então Primeiro Conselho de Contribuintes, objetivando a condensação da jurisprudência predominante neste Conselho, conforme o que prescreve o art. 30 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes (RICC), aprovado pela Portaria MF nº 55, de 16 de março de 1998, providenciou a edição e aprovação de diversas súmulas, que foram publicadas no DOU, Seção I, dos dias 26, 27 e 28 de junho de 2006, vigorando para as decisões proferidas a partir de 28 de julho de 2006.

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

Diante do conteúdo dos autos e pela associação de entendimento sobre todas as considerações expostas no exame da matéria e por ser de justiça, voto no sentido de rejeitar

as preliminares suscitadas pelo Recorrente e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso para excluir da exigência a penalidade aplicada (multa de mora).

(Assinado digitalmente)
Nelson Mallmann