



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

Processo nº 10920.004127/2010-50
Recurso nº 999.999 Voluntário
Acórdão nº 2202-01.883 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de junho de 2012
Matéria IRPF
Recorrente LILIAM IVETE HORNSCHU GADOTTI
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2006, 2007, 2008

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.

GANHOS LÍQUIDOS NO MERCADO DE RENDA VARIÁVEL.

Incide o imposto de renda sobre os ganhos líquidos auferidos em operações no mercado de renda variável.

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 à 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.

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

É dever do contribuinte informar e, se for o caso, comprovar os dados nos campos próprios das correspondentes declarações de rendimentos e, conseqüentemente, calcular e pagar o montante do imposto apurado, por outro lado, cabe a autoridade fiscal o dever da conferência destes dados. Assim, na ausência de comprovação, por meio de documentação hábil e idônea, dos valores lançados, a título de integralização de capital social estariam lastreadas em entrega futura de produtos agrícolas, é dever de a autoridade fiscal efetuar a sua glosa como origem de recurso para justificar acréscimo patrimonial a descoberto.

SANÇÃO TRIBUTÁRIA. MULTA QUALIFICADA. JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE.

A evidência da intenção dolosa exigida na lei para a qualificação da penalidade aplicada há que aflorar na instrução processual, devendo ser inconteste e demonstrada de forma cabal. A prestação de informações ao fisco divergente de dados levantados pela fiscalização, bem como a falta de inclusão, na Declaração de Ajuste Anual, de rendimentos, bens ou direitos, mesmo que de forma reiterada, por si só, não caracteriza evidente intuito de fraude, que justifique a imposição da multa qualificada de 150%, prevista no

inciso II, do artigo 44, da Lei nº. 9.430, de 1996, já que ausente conduta material bastante para sua caracterização.

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO. AGRAVAMENTO DE PENALIDADE. FALTA DE ATENDIMENTO DE INTIMAÇÃO PARA PRESTAR ESCLARECIMENTOS.

A falta de atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, à intimação formulada pela autoridade lançadora para prestar esclarecimentos, autoriza o agravamento da multa de lançamento de ofício, quando a irregularidade apurada é decorrente de matéria questionada na referida intimação.

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO. RESPONSABILIDADE OBJETIVA.

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

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

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

INCONSTITUCIONALIDADE.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária (Súmula CARF nº 2).

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 pela Recorrente e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso para desqualificar a multa de ofício agravada, reduzindo-a ao percentual de 112,5%, 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, Rafael Pandolfo, Odmir Fernandes, Pedro Anan Junior e Nelson Mallmann. Ausentes justificadamente, os Conselheiros Antonio Lopo Martinez e Helenilson Cunha Pontes.

CÓPIA

Relatório

LILIAM IVETE HORNSCHU GADOTTI, contribuinte inscrita no CPF/MF 458.166.389-04, com domicílio fiscal na cidade de Jaraguá do Sul, Estado de Santa Catarina, à Av. Marechal Deodoro da Fonseca, nº 23, Bairro Centro, jurisdicionada a Delegacia da Receita Federal do Brasil em Joinville - SC, inconformada com a decisão de Primeira Instância (fls. 499/515), prolatada pela 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Curitiba - PR, recorre, a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 518/549.

Contra a contribuinte acima mencionada foi lavrado, em 26/10/2010, Auto de Infração de Imposto de Renda Pessoa Física (fls. 439/446), com ciência através de AR, em 27/10/2010 (fls. 449), exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de R\$ 1.468.894,22 (padrão monetário da época do lançamento do crédito tributário), a título de Imposto de Renda Pessoa Física, acrescidos da multa de lançamento de ofício qualificada agravada de 225% e dos juros de mora de, no mínimo, de 1% ao mês, calculados sobre o valor do imposto de renda, relativo aos exercícios de 2006 e 2008, correspondente aos anos-calendário de 2005 a 2007, respectivamente.

A exigência fiscal em exame teve origem em procedimentos de fiscalização de revisão de Declaração de Ajuste Anual referente aos exercícios de 2006 e 2007, onde a autoridade fiscal lançadora entendeu haver as seguintes irregularidades:

1 – ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO: 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 detalhado no Termo de Verificação e Encerramento da Ação Fiscal. Infração parte integrante deste Auto de Infração. Infração capitulada nos arts. 1º ao 3º, e §§, da Lei nº 7.713, de 1988 e arts. 1º e 2º, da Lei nº 8.134, de 1990.

2 - GANHOS LÍQUIDOS NO MERCADO DE RENDA VARIÁVEL OMISSÃO DE GANHOS - OPERAÇÕES COMUNS: Omissão de ganhos líquidos no mercado de renda variável obtidos em operações em Bolsa de Valores, conforme detalhado no Termo de Verificação e Encerramento da Ação Fiscal. Infração capitulada no art. 6º da Lei nº 9.959, de 2000.

A Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil responsável pela constituição do crédito tributário lançado esclarece, ainda, através do Termo de Verificação e Encerramento da Ação Fiscal, datado de 26/10/2010 (fls. 428/437), entre outros, os seguintes aspectos:

- que a presente ação fiscal foi deflagrada de ofício e em decorrência de fatos apurados na ação fiscal referente ao contribuinte Aldo Ângelo Gadotti, CPF nº 399.698.869-91, cônjuge da contribuinte em epígrafe, para cumprimento do Mandado de Procedimento Fiscal nº 09.2.02.00-2009.00204-5;

- que aquela ação havia se iniciado, com o fim específico de verificação de indícios de sonegação fiscal, tendo em vista o contribuinte ter transacionado valores

elevadíssimos em operações de renda variável no período de 2005 a 2007, sem, no entanto, ter informado, em dois destes três anos, tais transações a Receita Federal do Brasil, através de suas Declarações de Imposto de Renda da Pessoa Física (DIRPF), a que estava obrigado. Além desta omissão, o contribuinte também deixou de declarar e recolher o Imposto de Renda sobre o Ganho de Capital em Renda Variável apurado nas mesmas transações, no período citado, exceto pelo ano-calendário de 2007. Durante a Ação Fiscal foi constatado, ainda, que o contribuinte realizou dispêndios em valores muito superiores as origens de recursos declaradas e/ou conhecidas, gerando assim uma Variação Patrimonial a Descoberto;

- que, da mesma forma, a contribuinte Liliam Ivete Hornschu Gadotti também efetuou transações no mercado de renda variável sem, no entanto, informar tais transações à RFB ou mesmo efetuar o recolhimento do Imposto de Renda sobre o Ganho de Capital em Renda Variável devido; e, como cônjuge do Sr. Aldo, deve responder, ainda, por 50% da Variação Patrimonial a Descoberto verificada;

- que, como até o dia 06.08.2010, aproximadamente vinte e três dias após a ciência do Termo de Início, a contribuinte não apresentou qualquer resposta ou solicitou prorrogação do prazo para atendimento da intimação, voltei a intimá-la, através do Termo de Intimação Fiscal nº 049/10 (fls. 39 a 42), do qual foi cientificada em 10.08.2010 (fls. 43), cujo teor simplesmente repetia o do Termo de Início da Ação Fiscal, acima transcrito;

- que a contribuinte, por sua vez, mais uma vez não apresentou qualquer resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 049/10. Assim, considerando impossível obter qualquer informação da contribuinte fiscalizada, foi iniciada a auditoria propriamente dita, exclusivamente com o que havia sido possível se obter junto a terceiros;

- que, nesta fase, no entanto, já tínhamos a informação de que a contribuinte e seu cônjuge possuíam gastos com aquisições de ações em valor muito superior ao total de recursos (origens) conhecidos. Por isso, foi feita uma análise das disponibilidades de recursos de seu cônjuge, Aldo Ângelo Gadotti, CPF no 699.698.869-91 — que apresentou DIRPF em separado; e das filhas: Cintia Liana Gadotti, CPF no 048.587.649-31, Bruna Cristina Gadotti, CPF nº 048.587.579-94 e Gisela Laís Gadotti, CPF no 048.587.689-29 — as duas últimas incluídas na DIRPF do pai, como suas dependentes;

- que, assim, com base nos dados constantes nas DIRPF's apresentadas, e nos sistemas informatizados da Receita Federal do Brasil, alimentados pelas informações constantes das DIRF's apresentadas pelas fontes pagadoras de rendimentos, DOI's apresentadas pelos Cartórios e no sistema RENAVAM, foi feito o cálculo da variação patrimonial a descoberto do casal, que demonstrou, efetivamente, a ocorrência de dispêndios em valores superiores aos recursos conhecidos, em diversos meses do período de janeiro de 2005 a dezembro de 2007;

- que mesmo não tendo obtido qualquer informação, por parte da contribuinte fiscalizada, durante toda a Ação Fiscal; voltei a intimá-la, desta vez através do Termo de Intimação Fiscal nº 054/10 (fls. 290 a 294), lavrado em 20.09.2010, do qual tomou ciência no dia 29.09.2010, conforme AR as fls. 295. Anexa a esta intimação, foi encaminhado o "Demonstrativo da Variação Patrimonial A Descoberto", referente aos anos-calendário de 2005 a 2007, oportunizando a contribuinte a chance de se manifestar sobre os dados apurados, antes que se efetuasse o lançamento;

- que, esta tentativa, mais uma vez, foi improfícua, visto que, de novo, a contribuinte não se manifestou. Por isso, considerando esgotadas todas as possibilidades de se obter novas informações ou esclarecimentos junto fiscalizada, parti para a apuração das

infrações e cálculo do crédito tributário devido, com o que me foi possível obter junto aos terceiros envolvidos;

- que ressalto, ainda, que após o encaminhamento do "Demonstrativo da Variação Patrimonial a Descoberto", anexo ao Termo de Intimação Fiscal nº 054/10 (fls. 290 a 294) foram encontradas algumas falhas no transporte de valores do "Demonstrativo de Compras e Vendas de Ações Realizadas" para o da Variação Patrimonial a Descoberto; além de algumas omissões de rendimentos recebidos pela dependente Bruna. Desta forma, as planilhas que resumem os valores de Acréscimo Patrimonial a Descoberto considerados no presente lançamento são aquelas anexas As fls. 303 a 305, as quais estão sendo fornecidas A contribuinte, anexas ao presente Termo;

- que pelo exposto, estou adicionando 50% dos valores apurados a título de Acréscimo Patrimonial a Descoberto, demonstrado nas planilhas objeto das fls. 303 a 305 A base de cálculo informada pela contribuinte fiscalizada em suas DIRPF's relativas aos Exercícios de 2006 a 2008/Anos-calendário de 2005 a 2007, para recálculo do Imposto de Renda Devido e lançamento da diferença apurada;

- que, no que diz respeito à evidente intuito de fraude, é de se dizer, que do exposto e considerando que: (a) - A contribuinte usou de declaração falsa em suas Declarações de Ajuste Anual do Imposto de Renda da Pessoa Física, ao omitir rendimentos que deveriam constar das mesmas; (b) - A contribuinte deixou de incluir informações obrigatórias na Declaração de Bens, de suas DIRPF's, tais como estoques de ações e custo de aquisição das mesmas, além do respectivo Anexo Ganhos em Renda Variável; (c) - Esta atitude e a falta de atendimento as intimações que lhe foram dirigidas durante a ação fiscal, demonstram uma tentativa clara, por parte dela, de ocultar do fisco, fatos que o mesmo deveria saber. Não há dúvida de que ele realmente se utilizou desta conduta com a intenção de reduzir ao mínimo o Imposto de Renda Devido e, conseqüentemente o saldo de Imposto de Renda a pagar, assumindo o risco.

Em sua peça impugnatória de fls. 452/482, instruída pelos documentos de fls. 483/498, apresentada, tempestivamente, em 26/11/2010, a contribuinte, se indispõe contra a exigência fiscal, solicitando que seja acolhida à impugnação para declarar a insubsistência do Auto de Infração, com base, em síntese, nos seguintes argumentos:

- que, quanto à ausência de Fundamentação Legal para a Exigência sobre Acréscimo Patrimonial a Descoberto como sobre Ganhos Líquidos no Mercado de Renda Variável, é de se dizer, que tanto no Auto de Infração lavrado para exigência do Imposto de Renda da Pessoa Física - **IRPF**, quanto no Termo de Verificação e Encerramento da Ação Fiscal denota-se que não há fundamentação legal expressa para exigência de tributo tanto sobre o acréscimo patrimonial a descoberto quanto sobre os ganhos líquidos no mercado de renda variável;

- que alega a fiscal que a impugnante deixou de oferecer a tributação rendimentos, tendo em vista a variação patrimonial a descoberto, onde se verificou excesso de aplicações sobre origens, não respaldado por rendimentos declarados/comprovados, bem como, os ganhos líquidos, tanto nas operações comuns quanto nas operações "Day-trade", entretanto deixa de fundamentar suas alegações, trazendo apenas a legislação de forma generalizada, sem a devida especificação dos fatos e fundamentos;

- que igualmente, não há fundamentação legal dispondo que os ganhos líquidos obtidos no mercado de renda variável, seja fato gerador do Imposto de Renda, aliás, também não há legislação sobre base de cálculo, e quanto às alíquotas aplicáveis — art. 6º da Lei 9.959/00 estabelece, de forma incompleta, diga-se de passagem, remetendo ao art. 72 da Lei nº 8.981/95, sequer citado no Auto de Infração;

- que inclusive, no que se refere ao agravamento da multa, também não há menção aos dispositivos legais que vinculam ao agravamento, ou seja, não foram citados os art. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, sendo fato certo que o art. 44 da Lei 9.430/96 remete a tais artigos para que a multa fixada no inciso I possa ser dobrada;

- que se a operação realizada pela impugnante tratou-se de acréscimo patrimonial ou um ganho líquido não oferecido a tributação, a autuação deveria ter se fundamentado em tais dispositivos legais, estabelecendo e esclarecendo a hipótese de incidência;

- que o auto de infração objeto desta impugnação não contém em seu corpo, a capitulação legal da infração, isto é, não contém qualquer dispositivo legal que dê suporte jurídico à exigência e o lançamento que faz, com total abstração da norma legal que devia constar do próprio auto, mas dele foi omitida;

- que, inexistente, portanto, relação jurídica que obrigue a Autuada efetuar o pagamento de tributo e multa, pois desprovidos dos requisitos que lhe são essenciais, sendo o Auto de Infração, nessas condições, nulo de maneira insanável e inconvalidável;

- que podemos dizer que na conceituação de renda, devemos tomar como critérios definidores a "fonte" e o "acréscimo patrimonial". Podemos, pois, considerar como renda o acréscimo do valor pecuniário do patrimônio entre dois momentos: o resultado oriundo da fórmula receita menos despesas, ou seja, o rendimento poupado acrescido da renda consumida, menos deduções e abatimentos admitidos em lei;

- que ocorre que, ao efetuar o Demonstrativo de Ganho de Capital, a fiscal, não considerou o custo de aquisição das ações, lançando simplesmente o valor de venda das mesmas e tributando a integralidade desse valor, como se a impugnante tivesse "lucrado" o valor integral da venda;

- que, no que diz respeito às multas aplicadas, é de se dizer, que conforme já levantado em sede de preliminar, o fundamento legal para aplicação da multa, está incompleto, tendo em vista, que o art. 44 remete aos arts. 71, 72 e 73 da Lei 9.430/96, que não foram citados no enquadramento legal do Auto de Infração, para que a multa pudesse ser majorada a 150% (Cento e cinquenta por cento);

- que o auto de infração objeto desta impugnação não contém em seu corpo, a capitulação legal **COMPLETA** para exigência da multa, isto é, não contém os dispositivos legais que forneçam suporte jurídico à exigência e o lançamento que fazem, com total abstração da norma legal que devia constar do próprio auto, mas dele foi omitida;

- que, outrossim, cumpre enfatizar que, a multa é pena. É sanção imposta ao autor de um ato ilícito, consistente na agressão a um bem jurídico tutelado pelo Estado;

- que as multas fiscais, a despeito de serem rotuladas como sanções administrativas, são sanções, medidas repressivas a uma conduta reprovável, isto é, o não recolhimento de tributos. Tais multas, por mero inadimplemento do tributo, têm caráter

objetivo, não necessitando a demonstração de dolo ou culpa do contribuinte em débito com o Fisco. Têm nítido escopo de impor castigo e repreensão ao devedor e, também, um evidente caráter pedagógico e inibitório do não pagamento dos tributos;

- que, em algumas situações, contudo, a lei tipifica multas qualificadas, conferindo h. fiscalização o poder de agravar as sanções, que chegam a até 300% do valor dos tributos, diante de condutas que a administração tributária reputa fraudulentas;

- que, entretanto somente em caso de comprovação, pelo Fisco, do intuito sonegador, do evidente intuito de fraude, poderá a fiscalização impor sanções qualificadas agravadas;

- que sendo que para que a multa de ofício qualificada no percentual de 150% possa ser aplicada é necessário que haja descrição e incontestada comprovação da ação ou omissão dolosa, na qual fique evidente o intuito de sonegação, fraude ou conluio;

- que se não houve intuito de enganar, esconder, iludir, mas se, pelo contrário, o contribuinte agiu de forma clara, deixando explícitos seus atos e negócios, de modo a permitir a ampla fiscalização pela autoridade fazendária, e se ele agiu na convicção e certeza de que seus atos tinham determinado perfil legalmente protegido, que levava ao enquadramento em regime ou previsão legal tributariamente mais favorável, não se trata de caso regulado pelo art. 44, mas sim de divergência de qualificação jurídica dos fatos; hipótese completamente distinta da fraude a que se refere o dispositivo.

Após resumir os fatos constantes da autuação e as principais razões apresentadas pela impugnante, os membros da Quinta Turma da Delegacia da Receita do Brasil de Julgamento em Curitiba - PR, concluíram pela procedência da ação fiscal e pela manutenção do crédito tributário, com base, em síntese, nas seguintes considerações:

- que diante das alegações de ilegalidade, inconstitucionalidade e descumprimento de princípios constantes na impugnação, cumpre esclarecer que a administração pública deve observar o princípio da estrita legalidade, sendo que as leis e atos normativos nascem com a presunção de constitucionalidade e legalidade, que só pode ser elidida pelo Poder Judiciário, conforme a competência determinada pela Carta Magna;

- que inovado o sistema jurídico com uma norma emanada do órgão competente, ela passa a pertencer ao sistema, cabendo h. autoridade administrativa tão somente velar pelo seu fiel cumprimento até que seja expurgada do mundo jurídico por outra superveniente, ou por declaração de inconstitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal;

- que a contribuinte alegou, preliminarmente, a nulidade do lançamento por ausência na autuação de fundamentação legal para a exigência, disse que a fundamentação legal que embasa a autuação deve vir de forma clara e expressa em seu corpo e que se denota, tanto no Auto de Infração, quanto no Termo de Verificação e Encerramento da Ação Fiscal, que não há fundamentação legal expressa para a exigência de tributo sobre acréscimo patrimonial a descoberto e sobre ganhos líquidos no mercado de renda variável;

- que afirmou que a fiscalização alegou que a impugnante deixou de oferecer tributação rendimentos, tendo em vista a variação patrimonial a descoberto, onde se verificou excesso de aplicação sobre origens, não respaldado por rendimentos comprovados ou declarados, bem como ganhos líquidos em operações no mercado de renda variável, entretanto

deixou de fundamentar suas alegações, trazendo apenas a legislação de forma generalizada, sem a devida especificação dos fatos e fundamentos;

- que asseverou que não existe em nenhum dos dispositivos legais citados no enquadramento legal a configuração de que o fato de haver excesso de aplicações sobre origens, não respaldado por rendimentos declarados, constitui infração ou fato gerador de imposto de renda e que, igualmente, não há fundamentação legal dispondo que os ganhos líquidos obtidos no mercado de renda variável sejam fatos geradores de imposto de renda, não havendo também legislação sobre a base de cálculo e, quanto às alíquotas aplicáveis, são estabelecidas de forma incompleta, remetendo ao artigo 72 da Lei 8.981/95, sequer citado no Auto de Infração, sendo que tal artigo não especifica claramente qual a alíquota aplicável;

- que assegurou que em momento algum a autoridade lançadora dispôs qual a fundamentação legal para estar exigindo o crédito tributário em questão, discorreu sobre fato gerador ou hipótese de incidência e afirmou que o Auto de Infração não contém em seu corpo qualquer dispositivo legal que dê suporte jurídico à exigência, tendo o lançamento sido feito com total abstração da norma legal, que foi nele omitida;

- que, o lançamento, como ato administrativo, pode, eventualmente, conter vícios ou defeitos. Nesta hipótese, a possibilidade de superar o vício existente é limitada pelo fato de o mesmo haver ou não prejudicado, de alguma forma, algum dos direitos do administrado, em especial o da ampla defesa;

- que no presente caso, o "Termo de Verificação e Encerramento da Ação Fiscal" (folhas 306 a 315) contém descrição dos fatos verificados e das infrações apuradas, as planilhas que o acompanham (fls. 78 a 110 e 303 a 305) demonstram como se procedeu a apuração dos correspondentes valores, o imposto suplementar apurado está discriminado no "Demonstrativo de Apuração do Imposto de Renda Pessoa Física" (fls. 316 a 319), que demonstra também as alíquotas aplicadas, e os acréscimos legais (juros de mora e multa) estão devidamente indicados no "*Demonstrativo de Multa e Juros de Mora*" (fls. 320 e 321);

- que as folhas de continuação do Auto de Infração (fls. 324 a 326) também especificam as infrações apuradas (omissão de rendimentos pela verificação de acréscimo patrimonial a descoberto e omissão de ganhos líquidos no mercado de renda variável, operações comuns), reportando-se aos artigos 1º, 2º e 3º e §§, da Lei 7713/88, artigos 1º e 2º da Lei 8134/90, artigo 55, inciso XIII e parágrafo único, 806 e 807 do RIR 99, artigo 1º das Leis 11.119/05, 11.311/06 e 11.482/07, bem como artigo 6º da Lei 9959/00;

Os elementos acima referidos são suficientes para amparar a exigência fiscal e possibilitam à contribuinte o entendimento das infrações que lhe foram imputadas, bem como o conhecimento dos valores apurados e das alíquotas aplicadas;

- que se ressalte que foi concedida A. contribuinte ampla oportunidade de apresentar documentos e esclarecimentos, tanto no decurso do procedimento fiscal como na fase impugnatória, tendo-lhe sido também garantido o direito de ter suas razões analisadas pelo órgão revisor;

- que, ademais, a impugnante revelou pleno conhecimento das infrações que lhe foram imputadas, não pairando dúvidas quanto à matéria tida como infringida. Por mais que negue isso em sua impugnação, não houve nenhum óbice A. defesa da autuada, o que se constata, facilmente, pelo amplo arrazoado apresentado pela defendente na peça impugnatória ora em apreciação, onde articulou em sua defesa, de forma extensa, as razões que entendeu pertinentes para ver desconstituído o crédito tributário;

- que no que tange à omissão de rendimentos pela verificação de acréscimo patrimonial a descoberto, não é a autoridade fiscal que presume a omissão, mas sim a própria legislação que, estabelecendo uma presunção de omissão de rendimentos, autoriza o lançamento do imposto devido correspondente, tratando-se, portanto, de presunção legal. Tal presunção encontra explicação lógica no simples fato de que ninguém aumenta seu patrimônio sem a obtenção de recursos necessários para isso;

- que o efeito dessa presunção legal é inverter o ônus da prova, impondo ao contribuinte elidir a imputação mediante a comprovação da origem de recursos, já que se trata de uma presunção relativa, incumbindo ao sujeito passivo provar que o fisco está equivocado;

- que a impugnante foi instada na fase preparatória do procedimento, por meio do Termo de Intimação Fiscal 054/10, de 20/09/2010, para apresentar as comprovações de origens dos recursos que permitiram os dispêndios apurados pelo Auditor Fiscal, todavia não atendeu à Intimação e tampouco trouxe com a impugnação qualquer comprovação quanto mencionada origem dos recursos;

- que a defendente, após traçar considerações sobre fato gerador do Imposto de Renda, sobre conceitos de renda e de proventos de qualquer natureza, bem como a respeito de bases de cálculo, disse que a regra, no caso de pessoas físicas, é a tributação da renda real, apurada à vista dos rendimentos efetivamente percebidos e das despesas efetivamente suportadas pelo contribuinte;

- que reproduziu o artigo 761 do RIR199, segundo o qual nos mercados à vista o ganho líquido será constituído pela diferença positiva entre o valor de alienação do ativo e o custo de sua aquisição, aduziu que por ganho líquido entende-se a diferença positiva entre o valor de venda e o custo de aquisição da ação e afirmou que, no caso em apreço, a apuração foi efetuada totalmente em desacordo com a legislação, tributando-se valores de forma excessiva, pois ao efetuar o *Demonstrativo de Ganho de Capital* a fiscalização não considerou o custo de aquisição das ações, lançando simplesmente o valor de venda das mesmas e tributando a integralidade deste valor, como se a impugnante tivesse lucrado o valor integral da venda, assim sendo, não há liquidez na apuração do crédito tributário, tornando-se nula a autuação;

- que os valores lançados na autuação, em relação às operações no mercado de renda variável, estão discriminados nas planilhas de folhas 78 a 110, onde a fiscalização demonstrou as operações com cada ativo, bem como os ganhos líquidos no mercado de renda variável, mês a mês, levando em consideração para a sua apuração também o custo de aquisição dos ativos e não apenas o valor de venda;

- que, se assim não fosse, o valor autuado seria bem maior. Veja-se que, consoante o que consta do Termo de Verificação e Encerramento da Ação Fiscal (fls. 307 dos autos), os valores transacionados pela contribuinte no mercado de renda variável foram R\$ 69.300,00 em 2005 e R\$ 991.708,75 em 2006. Todavia, foram lançados na autuação **tão** somente ganhos líquidos em tal mercado no valor total de R\$ 37.962,73 em 2006;

- que ainda corroborando o fato de que os ganhos líquidos auferidos no mercado de renda variável não foram calculados apenas com base nos valores de venda dos ativos, tendo sido levado em consideração também o custo de sua aquisição, verifica-se pelas planilhas elaboradas pela fiscalização que a contribuinte alienou ações em meses para os quais **não** ocorreram lançamentos. Como exemplo, citam-se os meses de agosto de 2005, onde foram

alienados R\$ 69.300,00 de ações à vista, não sendo apurando nenhum ganho líquido (fls. 97), bem como o mês de setembro de 2006, onde o total de alienações A. vista de ações foi de R\$ 448.859,00, também não se apurando nem se lançando ganho líquido (fls. 110);

- que discorre sobre multas como sanção e por inadimplemento e afirma que para que a multa de 150% possa ser aplicada é necessário que haja a descrição e a incontestada comprovação da ação ou omissão dolosa, na qual fique evidente o intuito de sonegação, fraude ou conluio, não bastando o fisco entender presentes fortes evidências de intuito de fraude, não podendo punir o contribuinte com multas qualificadas com lastro em juízo discricionário da fiscalização, o que atenta contra a ordem jurídica, aos princípios de proteção, da confiança, da razoabilidade, da proporcionalidade, da proibição de excesso, da boa-fé, da presunção de inocência e, acima de tudo, da justiça;

- que no que tange a multa de 150%, em que pesem as alegações da defendente, as circunstâncias narradas nos autos evidenciam o intuito do sujeito passivo de não pagar ou de pagar menos tributos, obtendo como resultado a redução do montante do imposto de renda devido;

- que, no caso em apreço, há elementos suficientes para a caracterização da atitude dolosa, intencional da impugnante, com intuito de ocultar da Administração Tributária o real montante de seus rendimentos nos anos-calendário fiscalizados.

- que se observa que não se tratam de atos isolados, mas reiteradamente praticados pela autuada, com expressivos valores de rendimentos omitidos. Discutível seria se estivéssemos diante de uma operação isolada, envolvendo valor de pequena monta. Neste caso, poder-se-ia concluir pela ocorrência de um erro eventual, de ordem meramente material, passível de tributação sem a caracterização de qualquer intuito fraudulento. Mas não é o caso, posto que, como dito antes, durante os anos-calendário de 2005, 2006 e 2007 a autuada deixou de declarar rendimentos elevadíssimos caracterizados por variação patrimonial a descoberto (anos-base 2005, 2006 e 2007), além de não haver informado operações realizadas no mercado de renda variável (anos-calendário 2005 e 2006), bem como os ganhos líquidos auferidos em tais operações (ano-base 2006), procedimentos que evidenciam consciente intuito de não pagar ou de pagar menos tributos.

- que é dolosa a conduta reiterada de omitir rendimentos tributáveis em montante muito superior aos submetidos ao ajuste anual e de ocultar operações no mercado de renda variável. A grande discrepância entre os rendimentos declarados e os que restaram evidenciados como omitidos na ação fiscal mostra a impossibilidade do mero equívoco, do simples erro material de pequena monta. Logo, não se pode chegar à outra conclusão que não seja a de que houve, concretamente, conduta tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento, por parte da autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador da obrigação principal, obtendo como resultado a redução do montante do tributo devido, materializando hipótese prevista na Lei n.º 4.502, de 1964, para a qual remete o artigo 44 da Lei 9430/96;

- que no que tange ao agravamento em 50% da multa de ofício de 150% aplicada, resultando em penalidade no percentual de 225%, o Auditor Fiscal esclareceu que, conforme previsto na legislação vigente deveu-se ao fato de a contribuinte haver deixado de atender pedidos de esclarecimentos;

- que fazem parte dos autos o Termo de Início de Ação Fiscal de 09/07/2010, entregue por via postal em 14/07/2010, bem como os Termos de Intimação Fiscal 049/2010, de 06/08/2010 e 54/10, de 20/09/2010, entregues por via postal em 10/08/2010 e 29/09/2010,

respectivamente, mediante os quais foram solicitadas informações e/ou documentos para a contribuinte, que não atendeu ao solicitado, em que pese haver informação, aposta nos aludidos Termos no sentido de que o não atendimento às intimações ensejaria a aplicação da multa agravada, sem prejuízo de outras sanções cabíveis;

- que o aumento da multa está, portanto, perfeitamente de acordo com o disposto no artigo 44, § 2º, da Lei 9430/96, que não excepciona os casos em que a fiscalização já dispõe de informações e/ou pode obtê-las por meio de RMF- Requisição de Informações sobre Movimentações Financeiras, como quer a defendente.

As ementas que consubstanciam a presente decisão são as seguintes:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2006, 2007, 2008

*CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO.
INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE.
APRECIÇÃO.*

À esfera administrativa não cabe conhecer de arguições de inconstitucionalidade, de descumprimento a princípios ou de ilegalidade de lei ou ato normativo, matéria de competência do Poder Judiciário, por força do próprio texto constitucional.

PRELIMINARES DE NULIDADE.

Não há que se falar em nulidade quando a exigência fiscal sustenta-se em processo instruído com todas as peças indispensáveis, contendo o lançamento descrição dos fatos suficiente para o conhecimento da infração cometida e não se vislumbrando nos autos a ocorrência de preterição do direito de defesa.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

As decisões administrativas, mesmo as proferidas por Conselhos de Contribuintes, não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, sendo àquela que foi o objeto da decisão.

DOCTRINA. EFEITOS.

A doutrina não pode ser oposta a texto explícito do direito positivo, mormente em se tratando do direito tributário brasileiro, por sua estrita subordinação ao princípio da legalidade.

*ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO.
TRIBUTAÇÃO.*

São tributáveis os valores relativos ao acréscimo patrimonial não justificado pelos rendimentos declarados e/ou apurados.

GANHOS LÍQUIDOS NO MERCADO DE RENDA VARIÁVEL.

Incide o imposto de renda sobre os ganhos líquidos auferidos em operações no mercado de renda variável.

MULTA DE OFÍCIO. 150%. APLICABILIDADE.

É aplicável a multa de ofício de 150%, quando restar constatada, durante o procedimento fiscal, circunstância qualificadora descrita no artigo 71 e/ou no artigo 72 da Lei n 4.502/64.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. DOLO.

É dolosa a conduta reiterada de omitir rendimentos tributáveis em montantes muito superiores aos submetidos ao ajuste anual e de ocultar operações em mercado de renda variável.

MULTA DE OFÍCIO. AGRAVAMENTO.

O não atendimento, no prazo marcado, de intimação para prestar esclarecimentos, dá causa ao agravamento da multa.

MULTA. NÃO CONFISCATÓRIA.

Não é confiscatória a multa aplicada de acordo com os parâmetros estabelecidos na legislação

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificado da decisão de Primeira Instância, em 15/09/2011, conforme Termo constante às fls. 516/517, e, com ela não se conformando, a contribuinte interpôs, em tempo hábil (13/10/2011), o recurso voluntário de fls. 518/549, sem instrução de documentos adicionais, no qual demonstra irresignação parcial contra a decisão supra, baseado, em síntese, nas mesmas razões expendidas na fase impugnatória.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Nelson Mallmann, Relator

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

Da análise da matéria contida nos autos, verifica-se que a autoridade lançadora entendeu haver omissão de rendimentos diante da constatação de variação patrimonial a descoberto, apurado através de “fluxo financeiro” de origens e aplicações de recurso (demonstrativo de apuração de acréscimo patrimonial a descoberto), onde se verificou excesso de aplicações sobre as origens, não respaldados por recursos com origem declarada e/ou comprovada (tributados, não tributáveis ou tributados exclusivamente na fonte). Verificou ainda omissão de ganhos líquidos no mercado de renda variável.

Inconformada, em virtude de não ter logrando êxito na instância inicial, a contribuinte apresenta a sua peça recursal a este E. Conselho de Contribuintes pleiteando a reforma da decisão prolatada na Primeira Instância onde, argúi, preliminarmente, nulidade do Auto de Infração amparado na tese de ofensa aos princípios constitucionais e normas legais constituídas e, no mérito, ataca a tributação por presunção de omissão de rendimentos caracterizado por acréscimo patrimonial a descoberto, bem como os ganhos líquidos no mercado de renda variável.

Desta forma, a discussão neste colegiado se restringe sobre o artigo 2º da Lei nº. 7.713, de 1988, que dispõe que a omissão de rendimentos decorrente da variação patrimonial a descoberto deve ser apurada mensalmente e tributada no ajuste anual, tomando por base o fato gerador do tributo ocorrido em cada mês do ano-calendário, bem como os ganhos líquidos no mercado de renda variável.

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

Como visto a suplicante entendeu que não existe em nenhum dos dispositivos legais citados no enquadramento legal a configuração de que o fato de haver excesso de aplicações sobre origens, não respaldado por rendimentos declarados, constitui infração ou fato gerador de imposto de renda e que, igualmente, não há fundamentação legal dispondo que os ganhos líquidos obtidos no mercado de renda variável sejam fatos geradores de imposto de renda, não havendo também legislação sobre a base de cálculo e, quanto às alíquotas aplicáveis, são estabelecidas de forma incompleta, remetendo ao artigo 72 da Lei 8.981, de 1995, sequer citado no Auto de Infração, sendo que tal artigo não especifica claramente qual a alíquota aplicável.

Entendeu, ainda, que em momento algum a autoridade lançadora dispôs qual a fundamentação legal para estar exigindo o crédito tributário em questão, discorreu sobre fato gerador ou hipótese de incidência e afirmou que o Auto de Infração não contém em seu corpo

qualquer dispositivo legal que dê suporte jurídico à exigência, tendo o lançamento sido feito com total abstração da norma legal, que foi nele omitida.

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

Verifica-se, ainda, que o Auto de Infração e o Termo de Verificação e Encerramento da Ação Fiscal, identifica por nome e CPF a autuada, esclarece que foi lavrado na Delegacia da Receita Federal do Brasil em Joinville - SC, cuja ciência foi através de AR e descreve as irregularidades praticadas, bem como o seu enquadramento legal assinado pela Auditora-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 omissão de rendimentos caracterizados por acréscimo patrimonial a descoberto, sem que a recorrente justificasse, a princípio, estes acréscimos patrimoniais. Constam dos autos diversos chamados ao sujeito passivo para que esse apresentasse as justificativas acerca destes acréscimos patrimoniais. No mesmo sentido encontra-se os ganhos líquidos no mercado de renda variável.

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

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

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

Ademais, o Processo Administrativo Fiscal - Decreto nº 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 pela recorrente, ou seja, não se verificam, por isso, os pressupostos exigidos que permitam a declaração de nulidade do Auto de Infração.

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

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

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

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

Resta claro, no desenvolvimento do procedimento fiscal, que os demonstrativos esclarecem de maneira convincente a origem dos valores que tomaram parte do demonstrativo de apuração do acréscimo patrimonial a descoberto questionado, bem como a apuração dos ganhos líquidos no mercado de renda variável.

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

lançamento de ganhos de capital e de renda variável, bem como do lançamento de bens e direitos, dívidas e ônus reais, é dever de a autoridade fiscal efetuar a sua glosa.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Da análise do mérito se verifica, inicialmente, que a autoridade lançadora constatou através do levantamento de entradas e saídas de recursos – fluxo financeiro (“fluxo de caixa”), que a contribuinte apresentou, durante os anos-calendário de 2005 e 2006, saldos negativos, representando desta forma presunção de omissão de rendimentos, já que consumia/aplicava mais do que possuía de recursos com origem justificada, através de rendimentos tributados, isentos e não-tributáveis, tributados exclusivamente na fonte, ou que provinham de empréstimos, etc.

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

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

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

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

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

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 nº. 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 (jûris tantum) que, embora estabelecida em lei, não tem caráter de verdade indiscutível, valendo enquanto prova em contrário não a vier desfazer ou mostrar sua falsidade.

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

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

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

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

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

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

Se a contribuinte foi autuada 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”.

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

Enfim, é de ressaltar, que 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.

No que diz respeito aos ganhos líquidos no mercado de renda variável, é de se dizer, que a recorrente reproduziu o artigo 761 do RIR199, segundo o qual nos mercados à vista o ganho líquido será constituído pela diferença positiva entre o valor de alienação do ativo e o custo de sua aquisição, aduziu que por ganho líquido entende-se a diferença positiva entre o valor de venda e o custo de aquisição da ação e afirmou que, no caso em apreço, a apuração foi efetuada totalmente em desacordo com a legislação, tributando-se valores de forma excessiva, pois ao efetuar o *Demonstrativo de Ganho de Capital* a fiscalização não considerou o custo de aquisição das ações, lançando simplesmente o valor de venda das mesmas e tributando a integralidade deste valor, como se a impugnante tivesse lucrado o valor integral da venda, assim sendo, não há liquidez na apuração do crédito tributário, tornando-se nula a autuação.

Ora, os valores lançados na autuação, em relação às operações no mercado de renda variável, estão discriminados nas planilhas de folhas 78 a 110, onde a fiscalização demonstrou as operações com cada ativo, bem como os ganhos líquidos no mercado de renda variável, mês a mês, levando em consideração para a sua apuração também o custo de aquisição dos ativos e não apenas o valor de venda. Se assim não fosse, o valor autuado seria bem maior.

Os autos noticiam, ainda, que resta a aplicação da multa de lançamento de ofício qualificada de 150%, amparado nos seguintes argumentos: (a) - A contribuinte usou de declaração falsa em suas Declarações de Ajuste Anual do Imposto de Renda da Pessoa Física, ao omitir rendimentos que deveriam constar das mesmas; (b) - A contribuinte deixou de incluir informações obrigatórias na Declaração de Bens, de suas DIRPF's, tais como estoques de ações e custo de aquisição das mesmas, além do respectivo Anexo Ganhos em Renda Variável; (c) - Esta atitude e a falta de atendimento as intimações que lhe foram dirigidas durante a ação

fiscal, demonstram uma tentativa clara, por parte dela, de ocultar do fisco, fatos que o mesmo deveria saber.

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

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

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

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

Verifica-se, que os elementos de prova que serviram para subsidiar o procedimento fiscal em curso, foram obtidos pela fiscalização através de circularizações e a contribuinte, por sua vez, não logrou, a princípio, êxito em fornecer contra provas demonstrando a não ocorrência dos fatos apontado. Ou seja, a suplicante não conseguiu provar que existiam recursos para cobrir os eventuais acréscimos patrimoniais apurados, razão pela qual a autoridade fiscal, por dever de ofício, teve que efetuar o lançamento.

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

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

Como se vê o art. 957, II, do Regulamento do Imposto de Renda, de 1999, que representa a matriz da multa qualificada, reporta-se aos artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502/64, que prevêem o intuito de se reduzir, impedir ou retardar, total ou parcialmente, o pagamento de uma obrigação tributária, ou simplesmente, ocultá-la.

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

Na mesma situação se encontra a prestação de informações ao fisco emitida de forma divergente de dados levantados pela fiscalização não evidencia o evidente intuito de fraude, que justifique a imposição da multa qualificada de 150%, prevista no inciso II, do artigo 44, da Lei nº. 9.430, de 1996.

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

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

Com efeito, a qualificação da multa, nestes casos, importaria em equiparar uma infração fiscal de omissão de rendimentos, detectável pela fiscalização através da confrontação e análise das Declarações de Ajuste Anual, às infrações mais graves, em que seu responsável surrupia dados necessários ao conhecimento da fraude. A qualificação da multa, nestes casos, importaria em equiparar uma prática identificada de omissão de rendimentos por

presunção legal, aos fatos delituosos mais ofensivos à ordem legal, nos quais o agente sabe estar praticando o delito e o deseja, a exemplo: da adulteração de comprovantes, da nota fiscal inidônea, movimentação de conta bancária em nome fictício, movimentação bancária em nome de terceiro (“laranja”), movimentação bancária em nome de pessoas já falecidas, da falsificação documental, do documento a título gracioso, da falsidade ideológica, da nota fiscal calçada, das notas fiscais de empresas inexistentes (notas frias), das notas fiscais paralelas, do subfaturamento na exportação (evasão de divisas), do superfaturamento na importação (evasão de divisas), etc.

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

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

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

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

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

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

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 27/06/2012 por NELSON MALLMANN, Assinado digitalmente em 27/06/2012 por

NELSON MALLMANN

Impresso em 28/06/2012 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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

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

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

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

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO QUALIFICADA - JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO DA MULTA – EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - Qualquer circunstância que autorize a exasperação da multa de lançamento de ofício de 75%, prevista como regra geral, deverá ser minuciosamente justificada e comprovada nos autos. Além disso, para que a multa de 150% seja aplicada, exige-se que o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 1964. A falta de esclarecimentos, bem como o vulto dos valores omitido pelo contribuinte, apurados através de fluxo financeiro, caracteriza falta simples de presunção de omissão de rendimentos, porém, não caracteriza evidente intuito de fraude, nos termos do art. 992, inciso II do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto n.º 1.041, de 1994.

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

MULTA AGRAVADA – INFRAÇÃO QUALIFICADA – APLICABILIDADE – A constatação nos autos de que o sujeito passivo da obrigação tributária utilizou-se de documentação inidônea a fim de promover pagamentos a beneficiários não

identificados, e considerando que estes pagamentos não transitaram pelas contas de resultado econômico da empresa, vez que, seus valores foram levados e registrados em contrapartida com contas do Ativo Permanente, não caracteriza o tipo penal previsto nos arts. 71 a 73 da lei n.º 4.503/64, sendo inaplicável à espécie a multa qualificada de que trata o artigo 44, inciso II, da Lei n.º 9.430 de 27 de dezembro de 1996

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

(...)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

CONTA BANCÁRIA FICTÍCIA – Apurado que os valores ingressados na empresa sem a devida contabilização foram depositados em conta bancária fictícia aberta em nome de pessoa física não encontrada e com movimentação pelas representantes da pessoa jurídica, está caracterizada a omissão

de receita, incidindo sobre o imposto apurado a multa majorada de 150% de que trata o art. 728, III, do RIR/80.

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

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

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

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

Acórdão n.º. 103-07.115, de 1985:

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

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

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

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

Assim, entendo que, no caso dos autos, não se percebe, por parte do contribuinte, a prática de ato doloso para a configuração do ilícito fiscal. A informação de que o suplicante não lançou em sua Declaração de Ajuste Anual de valores representativos de rendimentos tributáveis expressivos e de forma continuada, para mim caracteriza motivo de lançamento de multa simples sem qualificação.

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

Desta forma, só posso concluir pela inaplicabilidade da multa de lançamento de ofício qualificada, devendo a mesma ser reduzida para aplicação de multa de ofício normal agravada de 112,5%.

Quanto ao agravamento da multa de lançamento de ofício em 50%, entendo, que ficou, devidamente, comprovado, nos autos, de que a suplicante não atendeu no prazo marcado as intimações impostas, infringido, desta forma, o disposto no artigo 959 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 1999.

Pela análise dos elementos constantes dos autos, fica comprovado que a contribuinte não prestou qualquer esclarecimento ou entregou qualquer documentação durante a fase de fiscalização relacionada à irregularidade lançada, apesar de ser intimada por várias vezes.

Ora, é cristalino nos autos, que as intimações emitidas pela autoridade fiscal lançadora não foram atendidas dentro do prazo estabelecido.

Da leitura das intimações, que foram desatendidas permite se concluir que foram solicitados documentos, que são de responsabilidade da suplicante manter sob sua guarda e que teriam sido, no prazo fornecido pela fiscalização, facilmente amealhados pela suplicante caso desejasse realmente colaborar com a fiscalização.

Assim sendo, entendo correto o agravamento da penalidade, já que devidamente intimada a prestar esclarecimentos, em várias ocasiões, conforme se constata dos autos, nada apresentou, nada esclareceu ou respondeu, dentro do prazo marcado pela autoridade lançadora. Ou seja, é caso típico de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para prestar esclarecimento.

Desta forma, a falta de atendimento pela suplicante, no prazo marcado, às intimações formuladas pelo Fisco para prestar esclarecimentos, autoriza o agravamento da multa de lançamento de ofício, já que a irregularidade apurada decorre de matérias questionadas nas referidas intimações.

Da mesma forma, não cabe razão a recorrente no que tange às alegações de ilegalidade / ofensas a princípios constitucionais (razoabilidade, capacidade contributiva, inconstitucionalidade, não confisco e juro abusivos), o exame das mesmas escapa à competência da autoridade administrativa julgadora.

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

Não há dúvidas de que se entende como procedimento fiscal à ação fiscal para apuração de infrações e que se concretize com a lavratura do ato cabível, assim

considerado o termo de início de fiscalização, termo de apreensão, auto de infração, notificação, representação fiscal ou qualquer ato escrito dos agentes do fisco, no exercício de suas funções inerentes ao cargo. Tais atos excluirão a espontaneidade se o contribuinte deles tomar conhecimento pela intimação.

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

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

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

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

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

1. pedido de esclarecimentos sobre situação jurídico-tributária do sujeito passivo, através de intimação a esse;

2. representação ou denúncia de agente fiscal ou terceiro, a respeito de circunstâncias capazes de conduzir o sujeito passivo à assunção de responsabilidades tributárias;

3 - autodenúncia do sujeito passivo sobre sua situação irregular perante a legislação tributária;

4. inconformismo expressamente manifestado pelo sujeito passivo, insurgindo-se ele contra lançamento efetuado.

(...).

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

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

Mas é dos atos processuais que cogitamos, nestes comentários. São atos processuais os que se realizam conforme as regras do processo, visando dar existência à relação jurídico-processual. Também participa dessa natureza o que se pratica à parte, mas em razão de outro processo, do qual depende. No processo administrativo tributário, integram essa categoria, entre outros: a) o auto de infração; b) a representação; c) a intimação e d) a notificação

(...).

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

(...).

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

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

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

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

Ora, os mecanismos de controle de legalidade / constitucionalidade regulados pela própria Constituição Federal passam, necessariamente, pelo Poder Judiciário que detém,

com exclusividade, tal prerrogativa. É inócuo, portanto, suscitar tais alegações na esfera administrativa.

De qualquer forma, há que se esclarecer que o Imposto Renda da Pessoa Física é um tributo calculado sobre a renda tributável auferida. Ou seja, é calculado levando-se em consideração aos rendimentos tributáveis auferidos e em razão do valor é enquadrada dentro de uma alíquota, não estando o seu valor limitado à capacidade contributiva do sujeito passivo da obrigação tributária.

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

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

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

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

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

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

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

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

decisão, continuará o Poder Executivo a lhe dar execução. Imagine-se se assim não fosse, facultando-se ao Poder Executivo, através de seus diversos departamentos, desconhecer a norma legislativa ou simplesmente negar-lhe exequutoriedade por entendê-la, unilateralmente, inconstitucional.

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

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

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

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

Diante do conteúdo dos autos e pela associação de entendimento sobre todas as considerações expostas no exame da matéria e por ser de justiça, voto no sentido de rejeitar as preliminares suscitadas pela Recorrente e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso para desqualificar a multa de ofício agravada, reduzindo-a ao percentual de 112,5%.

(Assinado digitalmente)

Nelson Mallmann

Processo nº 10920.004127/2010-50
Acórdão n.º **2202-01.883**

S2-C2T2
Fl. 149

Declaração de Voto

CÓPIA