



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

Processo n° 10930.004231/2005-68
Recurso n° 151.397 Voluntário
Matéria IRPF
Acórdão n° 104-23.146
Sessão de 24 de abril de 2008
Recorrente NELSON MAGRI JÚNIOR
Recorrida 4ª TURMA/DRJ-CURITIBA/PR

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2001, 2002, 2003

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL - GASTOS E/OU APLICAÇÕES INCOMPATÍVEIS COM A RENDA DECLARADA - LEVANTAMENTO PATRIMONIAL - FLUXO FINANCEIRO - BASE DE CÁLCULO - APURAÇÃO MENSAL - ÔNUS DA PROVA - O fluxo financeiro de origens e aplicações de recursos deve ser apurado, mensalmente, considerando-se todos os ingressos e dispêndios realizados, no mês, pelo contribuinte. A lei autoriza a presunção de omissão de rendimentos, desde que a autoridade lançadora comprove gastos e/ou aplicações incompatíveis com a renda declarada disponível (tributada, não tributável ou tributada exclusivamente na fonte).

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

ORIGENS DE RECURSOS - DISPONIBILIDADES - SALDOS BANCÁRIOS - APLICAÇÕES - DÍVIDAS E ÔNUS REAIS - Valores alegados, oriundos de saldos bancários, disponibilidades, resgates de aplicações, dívidas e ônus reais, como os demais rendimentos declarados, são objeto de prova por quem as invoca como justificativa de eventual aumento patrimonial. Somente a apresentação de provas inequívocas é capaz de elidir presunção legal de omissão de rendimento. 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.

ml

PRESUNÇÕES LEGAIS RELATIVAS - DO ÔNUS DA PROVA - As presunções legais relativas obrigam a autoridade fiscal a comprovar, tão-somente, a ocorrência das hipóteses sobre as quais se sustentam as referidas presunções, atribuindo ao contribuinte o ônus de provar que os fatos concretos não ocorreram na forma como presumidos pela lei.

PREENCHIMENTO DA DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL - ERRO DE FATO - MEIOS DE PROVA - É de se admitir o erro de fato para conduzir à revisão do lançamento, eis que, se o lançamento há de ser feito de acordo com o tipo abstrato da norma, há de conformar-se à realidade fática. Assim, estando demonstrada a existência de erro de fato no preenchimento da declaração de ajuste anual, torna defesa a retificação do lançamento, já que a prova do erro cometido 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.

SANÇÃO TRIBUTÁRIA - MULTA QUALIFICADA - DECADÊNCIA - 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, em resposta à intimação, divergente de dados levantados pela fiscalização, 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 - CARÁTER CONFISCATÓRIO - INOCORRÊNCIA - A falta ou insuficiência de recolhimento do imposto dá causa a lançamento de ofício, para exigí-lo com acréscimos e penalidades legais. A multa de lançamento de ofício é devida em face da infração às regras instituídas pelo Direito Fiscal e, por não constituir tributo, mas penalidade pecuniária prevista em lei, é inaplicável o conceito de confisco previsto no inciso V, do art. 150 da Constituição Federal.

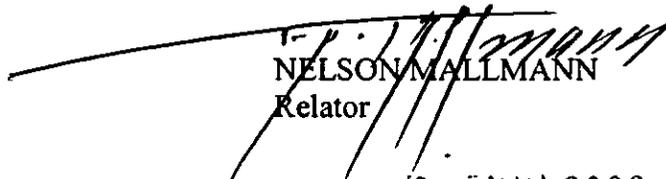
ACRÉSCIMOS LEGAIS - JUROS MORATÓRIOS - A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos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

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por
NELSON MAGRI JÚNIOR. *pel*

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para excluir da base de cálculo do acréscimo patrimonial a descoberto do mês de dezembro de 2000 o valor de R\$ 59.000,00 e desqualificar a multa de ofício, reduzindo-a ao percentual de 75%, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


MARIA HELENA COTTA CARDOZO
Presidente


NELSON MALLMANN
Relator

FORMALIZADO EM: 06 JUN 2008

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros HELOÍSA GUARITA SOUZA, PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA, RAYANA ALVES DE OLIVEIRA FRANÇA, ANTONIO LOPO MARTINEZ, RENATO COELHO BORELLI (Suplente convocado) e GUSTAVO LIAN HADDAD.

Relatório

NELSON MAGRI JÚNIOR contribuinte inscrito no CPF/MF 576.904.489-68, com domicílio fiscal na cidade de Apucarana, Estado do Paraná, à Rua Cel. Luis J. dos Santos, nº 268 - Bairro 28 de Janeiro, jurisdicionado a DRF em Londrina - PR, inconformada com a decisão de Primeira Instância de fls. 281/291, prolatada pela Quarta Turma da DRJ em Curitiba - PR, recorre, a este Primeiro Conselho de Contribuintes, pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 297/312.

Contra o contribuinte acima mencionado foi lavrado, em 02/12/05, Auto de Infração de Imposto de Renda Pessoa Física (fls. 235/241), com ciência através de AR, em 03/12/05, exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de R\$ 274.256,84 (Padrão monetário da época do lançamento do crédito tributário), a título de Imposto de Renda Pessoa Física, acrescidos da multa de lançamento de ofício normal de 75% e multa de lançamento de ofício qualificada de 150%, bem como dos juros de mora, de no mínimo, de 1% ao mês ou fração, calculados sobre o valor do imposto, relativo aos exercícios de 2001 a 2003, correspondente aos anos-calendário de 2000 a 2002, respectivamente.

A exigência fiscal em exame teve origem em procedimentos de fiscalização, onde a autoridade lançadora entendeu haver omissão de rendimentos tendo em vista a variação patrimonial a descoberto, onde se verificou excesso de aplicações sobre origens, não respaldado por rendimentos declarados / comprovados, conforme demonstrado no item III do Termo de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal. Infração capitulada nos artigos 1º ao 3º e §§, da Lei nº 7.713, de 1988; artigos 1º e 2º, da Lei nº 8.134, de 1990; artigo 1º da Lei nº 9.887, de 1999 e artigo 1º da Lei nº 10.451, de 2002.

As Auditoras-Fiscais da Receita Federal do Brasil, responsáveis pela constituição do crédito tributário, esclarecem, ainda, através do Termo de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal (fls. 224/234) entre outros, os seguintes aspectos:

- que com base nos documentos apresentados pelo contribuinte e os obtidos por esta fiscalização, elaborou-se planilhas denominadas Demonstrativo da Variação Patrimonial - Fluxo de Caixa Mensal dos anos-calendário de 2000 a 2003 e constatou-se acréscimo patrimonial a descoberto em alguns meses. Em 19/09/2005, as referidas planilhas foram submetidas ao contribuinte, bem como foi intimado a comprovar a origem dos recursos para justificar os acréscimos patrimoniais verificados (fls. 176/186);

- que nos anos-calendário de 2000 a 2002, o contribuinte informou nas declarações de ajuste anual ter recebido rendimentos de pessoa jurídica. Para comprovar o recebimento dos referidos rendimentos apresentou os documentos de fls. 54 a 57, 105 a 106 e 126 a 130, corroborados com as informações constantes dos sistemas da Receita Federal, fls. 58 a 60, 107 e 131. O contribuinte informou, ainda, ter recebido, nos anos-calendário sob fiscalização, rendimentos de pessoas físicas. Todos esses rendimentos foram considerados como origens de rendimentos;

- que a esposa do contribuinte, Sra. Silvia Pedro Magri - CPF 831.174.409-25 informou, na declaração de ajuste anual do ano-calendário de 2002, ter recebido rendimentos de pessoa física/exterior, fls. 25. Foram considerados como origens de recursos, na planilha de fls. 222, os rendimentos líquidos (rendimento - desconto simplificado) divididos pelos meses do ano-calendário;

- que o contribuinte informou, nas declarações de bens e direitos dos anos-calendário de 2000, 2001 e 2002, possuir dinheiro em espécie, fls. 08, 14, 20. Os valores apresentados no final de cada ano-calendário foram considerados como aplicações de recursos e, como origens de recursos no início de cada ano-calendário subsequente;

- que isto posto e, com base em todas essas informações e respectivos documentos comprobatórios, elaborou-se as planilhas denominadas Demonstrativos da Variação Patrimonial - Fluxo de Caixa Mensal, encaminhadas ao contribuinte por meio de intimações, para que apreciasse os valores apurados, bem assim para que conferisse e comprovasse a origem dos recursos para justificar os acréscimos patrimoniais a descoberto apresentados, sendo alertado que caso deixasse de atendê-las ou não o fizesse de forma satisfatória, implicaria no lançamento de ofício;

- que após análise sumária dos referidos demonstrativos, verificou-se que as divergências constatadas não se encontravam respaldado por documentos hábeis, motivo pelo qual não foram acatados pela fiscalização. E quanto à alegação que parte das informações constavam da movimentação dos Livros Caixa da empresa King Caps, verificou-se junto aos citados livros que não existem outros elementos que possam justificar o acréscimo patrimonial da pessoa física do contribuinte além dos pró-labores, que já foram considerados no Demonstrativo de Variação patrimonial do ano-calendário de 2002;

- que no curso da ação fiscal levado a efeito na empresa Vista Aérea - CNPJ 82.644.865/0001-55 constatou-se que o contribuinte nunca realizou as transferências mencionadas nas 8ª, 9ª e 11ª Alterações Contratuais, fls. 209 a 213, ou seja, não houve pagamentos ou recebimentos de valores (aplicações e origens de recursos);

- que com base no exposto, as transferências (aquisições e alienações) das quotas da empresa Vista Aérea, inicialmente consideradas nas planilhas submetidas ao contribuinte, foram desconsideradas nas novas planilhas de fls. 218 e 219, ou seja, os pagamentos relativos às aquisições (aplicações de recursos) realizados em 15/03/2000, no valor total de R\$ 27.500,00, bem como os pagamentos relativos às alienações (origens de recursos) realizados em 07/06/2000, 15/09/2000, 15/10/2000 e 15/12/2000, no valor total de R\$ 100.000,00, foram excluídos;

- que considerando que a utilização de documentos ideologicamente falsos com a finalidade de reduzir tributos caracteriza evidente intuito de fraude nos termos dos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 1964, o acréscimo patrimonial a descoberto decorrente da desconsideração dos valores das transferências de quotas terá a respectiva multa de ofício qualificada nos termos do artigo 957, inciso II, do RIR/99.

Em sua peça impugnatória de fls. 246/258, apresentada, tempestivamente, em 23/12/05, o 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 quando as auditoras desconsideraram venda efetuada da empresa à época: Vista Aérea - Indústria e Comércio de Confecções, Importação e exportação, venda esta consubstanciada através da 11ª alteração contratual. Afirmar que foi fraude é um absurdo, uma falsa constatação. Consideraram as Auditoras que os documentos são "ideologicamente falsos", consistindo esta constatação um absurdo e, sem qualquer base legal;

- que não se justifica em hipótese alguma o agravamento da multa, uma vez que não foram utilizados documentos falsos, houve a necessária divulgação e registro nos órgãos públicos competentes, bem como todos os demais procedimentos contratuais se cumpriram. Ademais, os compradores das quotas sociais, e em especial o Sr. Paulo Sérgio do Couto, declarou em seu imposto de renda do ano de 2001/2000, na declaração de bens a aquisição das quotas;

- que a venda de quotas da empresa Vista Aérea deve ser considerada em seus montantes, bem como também consideradas as integralizações de capital social nas empresas relacionadas no item 14 do documento de aplicações, por estarem coincidentes em data e valor. O valor de R\$ 115.586,95 deverá ser definitivamente excluído das aplicações, bem como todos os valores constantes nas aplicações consideradas pelas Auditoras relacionadas às integralizações e venda de quotas, para que a diferença a tributar, venha a ser a que realmente ocorreu. Mesmo porque a integralização de capital na King Caps e Nova Aurora foram consequência dos valores recebidos pela venda das quotas, que se observarmos bem, são coincidentes em data e valor;

- que considerar a compra da Camioneta GM/S 10 de luxo como se fosse no mês 12/00, é um absurdo, haja vista, que por um erro de fato, e também porque a Nota Fiscal foi preenchida como se a vista fosse, quando na verdade o contador deixou de considerar os valores pagos para aquisição de maneira parcelada. E, os valores lançados em 12/00 no montante de R\$ 59.000,00, devem ser cancelados para serem considerados os valores devidamente pagos através das duplicatas para os meses de janeiro de 2001;

- que para o bem, constante no item 13 das aplicações, ano 2002/2001, no valor de R\$ 57.750,00, o mesmo foi adquirido com financiamento junto ao Banco GM, através de Contrato de Abertura de Crédito para Financiamento Direto ao Usuário - onde nos detalhes do financiamento aparecem os valores, devendo ser considerado no item 13, o valor de R\$ 37.000,00 como entrada e a diferença financiada em 12 meses;

- que como podemos observar dos inclusos documentos, há que se ressaltar que as despesas com construção foram lançadas indevidamente em dezembro/00 e dezembro/02, pois para regularizar a declaração quanto aos valores à época (até o ano de 1999), o impugnante por orientação lançou gastos de construção na declaração de 01/00 e 03/02;

- que quando as Auditoras fazem o Demonstrativo de Variação patrimonial, demonstrando o Fluxo de Caixa mensal dos anos fiscalizados, entende o impugnante que deveriam ser subtraídos dos Fluxo a dívida e ônus reais, que para o ano de 2000 foi de R\$ 12.545,36, para o ano de 2001 foi de R\$ 77.477,50 e para o ano de 2002 foi de R\$ 109.677,84. Entende o impugnante que, se forem consideradas, como devem ser, as dívidas e ônus reais, com certeza os lançamentos fiscais serão outros;

- que as Auditoras seguem um linha de raciocínio estreito, revestido de ilegalidades. Constou pelo impugnante em sua declaração do ano de 2003/2002 a aquisição de

um Chevrolet Safira no mês de março/02 no valor total da Nota Fiscal de R\$ 43.129,00 e, bem este de consórcio, que evidencia pagamentos mensais, sendo pagos na contemplação o valor de R\$ 16.412,73, ou seja, lançar o valor de R\$ 26.716,27 como valor pago na aquisição, conforme constou no item 14 da aplicações no mês de março/02 é um engano;

- que é de se cancelar o lançamento fiscal, nas aplicações dos valores em caixa em poder do declarante, por serem os valores mera ficção, ou ainda, sequer tiveram sua autenticidade confirmada;

- que a cobrança da multa de 75% e 150% sobre os créditos tributários, de duvidosa base de cálculo adotada, é de caráter confiscatório. É, fato que a infração fiscal independe da boa fé do contribuinte. A penalidade, porém, 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 doloso do contribuinte;

- que o impugnante também não concorda com a incidência da Taxa Selic como juros moratórios.

Após resumir os fatos constantes da autuação e as principais razões apresentadas pelo impugnante a Quarta Turma da DRJ em Curitiba - PR conclui pela procedência parcial da ação fiscal e pela manutenção, em parte, do crédito tributário, com base nas seguintes considerações:

- que, quanto à integralização de capital e venda de quotas, tem-se que no que tange à desconsideração da compra e venda da empresa Vista Aérea Indústria e Comércio de Confecções, Importação e exportação, que está consubstanciada através das 8ª, 9ª e 11ª alteração contratual, deve-se ponderar que tais documentos, apesar de registrados na Junta Comercial, gozam de presunção relativa e não absoluta, como advoga o impugnante. Ou seja, o seu conteúdo, as operações que estão ali delineadas, podem ser submetidas à apreciação da autoridade fiscal, porque propiciam conseqüências no campo fiscal. Assim, se o documento dá conta da ocorrência de transferência de cotas, com pagamento de um contratante a outro, pode a Fazenda Pública exigir a comprovação da efetiva transferência desses numerários entre os contratantes. Entretanto, intimado, em nenhum momento o contribuinte logrou fazer esta prova e as diligências junto à empresa não constataram a ocorrência efetiva das transferências a que aludem as 8ª, 9ª e 11ª alterações contratuais (Termo de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal - fl.232). Em reforço, foi constatado, mediante documentação bancária, a existência de procurações com amplos poderes para movimentação das contas correntes ou execução de quaisquer outros atos e a indicação nas fichas cadastrais da condição de responsável pela empresa, após a suposta alienação (termo de Constatação e Intimação Fiscal - fls. 215/216). Com a impugnação, não foi trazido qualquer documento que possa invalidar o entendimento fiscal. Mantém-se, pois, o lançamento neste aspecto;

- que, quanto à aquisição de veículos, tem-se que com relação à compra da Camioneta GM S-10, lançada na declaração de ajuste do exercício de 2002, em que diz que tal aquisição foi feita a prazo, tendo a Nota Fiscal sido preenchida como se fosse a vista e o contador equivocando-se, lançando todo os R\$ 59.000,00 no mês 12/2000, pleiteando o cancelamento desse valor para considerá-lo pago através de duplicatas nos meses de janeiro e

fevereiro de 2001, não há como acatar. São meras alegações desacompanhadas de qualquer documento que as substanciem, devendo prevalecer o valor declarado, corroborado pela Nota Fiscal;

- que quanto ao veículo lançado no item 13 do Demonstrativo de fl. 221, no montante de R\$ 57.750,00, que “foi adquirido com financiamento junto ao Banco GM, através de Contrato de Abertura de Crédito para Financiamento Direto ao Usuário, onde nos detalhes do financiamento aparecem os valores, devendo ser considerado no item 13, o valor de R\$ 37.000,00 como entrada e a diferença financiada em 12 meses” considera-se suficiente o documento apresentado (fl. 275/277) para o acatamento do pedido. Constata-se que há consonância entre os dados constantes deste contrato (valor da operação, empresa vendedora, identificação do veículo) e a nota fiscal (fl. 121), constando nesta, inclusive, a expressa menção de que o veículo encontra-se alienado ao Banco GM;

- que, quanto às despesas com construção, tem-se que em referência às despesas de construção que diz terem sido lançadas indevidamente em 12/2000 e 12/2002, para regularizar a declaração quanto aos valores gastos no imóvel até o ano de 1999, é de se prover parcialmente o recurso. Verifica-se, quanto ao imóvel situado na Rua Cel. Luiz J. dos Santos, 268 (item 13 da declaração de bens, fl.07) que parte das despesas com construção (R\$ 69.392,95), item 14 da declaração de bens, fl. 07) já estavam declaradas, embora separadamente, no exercício 2001, devendo, assim, ser computada para apuração do valor despendido no próprio ano-calendário de 2000, restando o valor, a ser considerado como despesas com construção, no demonstrativo de fl. 219, de R\$ 20.000,00 (R\$ 180.055,95 - R\$ 90.663,00 - R\$ 69.392,95);

- que no que tange ao imóvel situado na Rua D. Nagib Daher, 897, (itens 23 e 24 da declaração de bens do exercício de 2003, fl. 21), nenhum reparo há à autuação fiscal, posto que o impugnante não apresentou nenhum documento que comprove que tais despesas foram efetuadas anteriormente, devendo ser mantido o mesmo valor que foi declarado por ele;

- que, quanto às dívidas e ônus reais, tem-se que quanto ao seu pleito de que sejam subtraídas do fluxo de caixa as dívidas e ônus reais de R\$ 12.545,36, R\$ 77.477,50 e R\$ 109.677,84 dos anos-calendário de 2000 a 2002, respectivamente, em face do disposto no art. 805 do RIR/99, não há como acatar. No levantamento do fluxo de caixa, como o próprio nome diz, só se consideram as efetivas entradas e saídas de numerários. Assim, por exemplo, o empréstimo assumido junto a Edson Hermes Magri, de R\$ 41.434,34 (fl. 21, quadro 9, item 6), que representaria origem, tem sua contrapartida na declaração de bens (fl. 21, item 21), implicando aplicação. A consideração de ambos na planilha daria resultado nulo. Esse raciocínio aplica-se às demais dívidas declaradas, razão pela qual encontra-se correto o demonstrativo de fluxo de caixa tal qual elaborado pela autoridade fiscal. Tais valores não podem ser considerados porque não representam efetiva entrada e saída de recursos do caixa. Dessa forma, não há que se falar, no caso, em subtração das dívidas e ônus reais;

- que, quanto à aquisição de veículo por consórcio, tem-se que no que concerne ao pedido de que seja revisto o valor da aquisição de um veículo Chevrolet Safira no mês de março/2002, por consórcio, onde alega que o valor pago foi de R\$ 16.412,73 e não R\$ 26.716,27, a descrição contida na declaração de ajuste anual (item 27, fl. 21) é muito clara, informando que o pagamento se deu via carta de crédito, de R\$ 16.412,73, e o restante, R\$ 26.716,27, em dinheiro. A autoridade fiscal somente fez uso da informação prestada pelo próprio impugnante que não trouxe, com o recurso, nenhum documento que demonstrasse ou

comprovasse não ter sido essa a forma com que se deu a aquisição do veículo. Rejeita-se, portanto, a alteração pretendida;

- que, quanto ao dinheiro em espécie, tem-se que em relação ao dinheiro em espécie, que diz ter sido lançado erroneamente em suas declarações, sendo meras ficções, concluindo que tais informações são equivocadas e não podem gerar lançamento, a menos que a autoridade fiscal comprove de forma inequívoca a sua existência, não há como acatar seus argumentos. O impugnante reiteradamente, ou seja, em todas as declarações de ajuste do período declarou a existência de moeda em espécie em seu poder, registrando em detalhe as variações que houve, ou seja, possuía R\$ 5.878,00 em 31/12/1999, R\$ 6.000,00 em 31/12/2000, R\$ 2.500,00 em 31/12/2001 e R\$ 26.207,15 em 31/12/2002. Não é crível, pois a sua afirmação de que se tratam de meras ficções tais valores. Ainda mais quando tal alegação está sendo feita depois de instalada a ação fiscal, onde a manutenção do declarado mostra-se contextualmente desvantajosa, sem esquecer que o contribuinte teve a sua disposição um grande lapso de tempo em que poderia ter procedido à retificação de tais valores e não o fez. Assim, estabelecido o litígio fiscal, a pretendida desconsideração só é possível se for demonstrada por robustas provas, o que não logrou fazer o interessado. Mantém-se, pois, o critério adotado no lançamento, que está calculado nas informações prestadas pelo próprio impugnante;

- que é descabida a alegação de confisco, pois a vedação 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 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;

- que, quanto à qualificação da multa de lançamento de ofício, tem-se que a autoridade autuante entendeu que o interessado agiu de maneira dolosa. Não há reparos a este entendimento. Está plenamente evidenciado nos autos que o contribuinte fez constar em documento operação de alienação de empresa, mas não houve efetivamente as transferências de cotas ou os pagamentos mencionados, permanecendo como sócio de fato da referida empresa, tendo com isso, deixado de pagar tributos;

- que a cobrança de juros de mora em percentual equivalente à taxa SELIC para títulos federais, acumuladas mensalmente, foi fixada pelo art. 13 da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, e, portanto, sua cobrança é legal.

A presente decisão está consubstanciada nas seguintes ementas:

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 2001, 2002, 2003

Ementa: ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. TRIBUTAÇÃO. PERÍODO DE APURAÇÃO.

É tributável, no ajuste anual, o valor do acréscimo patrimonial apurado mensalmente, considerando-se o saldo de disponibilidade de

um mês como recurso para o mês subsequente, em razão de sua constatação evidenciar renda auferida e não declarada.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. FLUXO DE CAIXA. ALIENAÇÃO DE EMPRES. COMPROVAÇÃO.

Na alienação de participação societária, o instrumento de alteração contratual, ainda que registrado perante a Junta Comercial, não comprova, por si só, o recebimento dos valores nele discriminados, especialmente quando não há qualquer registro na empresa alienada, existindo procuração com amplos poderes para o alienante movimentar contas correntes e testemunho de continuidade do exercício das funções de administrador.

FLUXO DE CAIXA. ORIGENS E APLICAÇÕES. VALORES DECLARADOS. ALTERAÇÃO.

A alteração de datas e valores de aquisições e recebimentos constantes da declaração de ajuste, ou documentos fiscais, só pode ser aceita mediante apresentação de prova inequívoca.

MULTA. DOLO.

Na alienação fictícia de participação societária, que visa ocultar omissão de rendimentos e eximir-se de pagar tributos, é cabível a aplicação da multa de 1505 (art. 44, II, Lei 9.430/96).

CARÁTER CONFISCATÓRIO DA MULTA.

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.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC.

Os tributos e contribuições sociais não pagos até o seu vencimento, com fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/1995, serão acrescidos, desde o seu vencimento, na via administrativa ou judicial, de juros de mora equivalentes, a partir de 01/04/1995, à taxa referencial do Selic para títulos federais.

Lançamento Procedente em Parte."

Cientificado da decisão de Primeira Instância, em 10/03/06, conforme Termo constante às fls. 293/296, e, com ela não se conformando, o recorrente interpôs, em tempo hábil (30/03/06), o recurso voluntário de fls. 297/312, instruído pelos documentos de fls. 313/326 no qual demonstra irresignação contra a decisão supra ementada, baseado, em síntese, nas mesmas razões expendidas na fase impugnatória, reforçado pela consideração de que não é possível considerar a aquisição da Camioneta GM/S 10 de luxo como se fosse no mês 12/2000, tendo em vista um erro de fato e também porque a Nota Fiscal foi preenchida como se a vista fosse, entretanto, os valores foram pagos, através de quitação das duplicatas, nos meses de janeiro e fevereiro de 2001, conforme doc. 01 (duplicatas apresentadas).

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 Câmara.

Não há argüição de qualquer preliminar.

Inconformado, em virtude de não ter logrado êxito total na instância inicial, o contribuinte apresenta a sua peça recursal a este E. Conselho de Contribuintes pleiteando a reforma da decisão prolatada na Primeira Instância argüindo, em síntese, as mesmas razões da peça impugnatória.

Assim, a pedra angular da questão fiscal trazida à apreciação desta Câmara, se resume, como ficou consignado no Relatório, à Acréscimo Patrimonial a Descoberto.

Da análise dos autos do processo se verifica 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 2000 a 2002, 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, não tributáveis, isentos, tributados exclusivamente na fonte, ou que provinham de empréstimos.

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

Sobre este "acréscimo patrimonial a descoberto", "saldo negativo" cabe tecer algumas considerações.

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

A situação patrimonial do contribuinte é medida em dois momentos distintos. No início do período considerado e no seu final, pela apropriação dos valores constantes de sua declaração de bens. O eventual acréscimo na situação patrimonial constatado na posição do final do período em comparação da mesma situação no seu início é considerado como acréscimo patrimonial. Para haver equilíbrio fiscal deve corresponder, tal acréscimo (que leva

em consideração os bens, direitos e obrigações do contribuinte) deve estar respaldado em receitas auferidas (tributadas, não tributadas ou tributadas exclusivamente na fonte).

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

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

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

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

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

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

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

Ora, se o fisco faz prova, através de demonstrativos de origens e aplicações de recursos - fluxo financeiro, que 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 citada, o imposto de renda das pessoas físicas será apurado mensalmente, à medida que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, já que com a edição da Lei n.º 8.134, de 1990, que introduziu a declaração anual de ajuste para efeito de apuração do imposto devido pelas pessoas físicas, tanto o imposto devido como o saldo do imposto a pagar ou a restituir, passaram a ser determinados anualmente, donde se conclui que o recolhimento mensal passou a ser considerado como antecipação do devido e não como pagamento definitivo.

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 complexivo 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 estipulou-se que “o imposto de renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, a medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem recebidos”, há que se ressaltar a relevância dos arts. 24 e 29 deste mesmo diploma legal e dos arts. 12 e 13 da Lei nº 8.383, de 1991 mantiveram o regime de tributação anual (fato gerador complexivo) 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 complexivo 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 complexivo, 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 pela interessada no ano-calendário em questão sujeitos à tributação anual, conforme legislação vigente.

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

Entretanto, a partir do ano de 1990, não é possível exigir do contribuinte o pagamento mensal do imposto de renda, ainda que a fonte pagadora não tenha cumprido o dever legal de efetuar a retenção do imposto por antecipação do 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 planilhamento financeiro onde são considerados os ingressos e dispêndios realizados pelo contribuinte.

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

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

No presente caso, a tributação levada a efeito baseou-se em levantamentos mensais de origem e aplicações de recursos (fluxo financeiro ou de caixa), onde, a princípio,

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

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

Assim, não há controvérsia que o lançamento foi realizado dentro dos parâmetros legais.

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

Não tenho dúvidas, que a responsabilidade pela apresentação das provas do alegado compete ao contribuinte que praticou a irregularidade fiscal.

No âmbito da teoria geral da prova, nenhuma dúvida há 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.

Assim, 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 (júrís 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 júrís 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.

Ora, tanto o processo quanto a decisão administrativa, no particular, ambos devem primar pela objetividade factual impedidos, liminarmente, que estão, de trilhar a irracionalidade. Assim, pretender-se, como pretendido pela recorrente, desconhecer de provas documentais, é olvidar a realidade, mediante agressão à objetividade material que fundamentou o lançamento.

Caberia, sim, ao suplicante, em nome da verdade material, contestar os valores lançados, apresentando as suas contra razões, porém, calcadas em provas concretas, e não, simplesmente, apresentar simples argumentos para pretender derrubar a presunção legal apresentada pelo fisco, já que o dever da guarda dos contratos e documentário fiscal, juntamente com a informação dos valores pagos é do próprio suplicante, não há como transferir para a autoridade lançadora tal ônus.

Neste sentido, não há dúvidas que o suplicante vinha argumentando, que a autoridade lançadora não poderia considerar a compra da Camioneta GM/S 10 como se fosse no mês de dezembro de 2000, em razão de um erro de fato, já que ao lançar na Declaração de Ajuste Anual do ano-calendário de 2000, em razão da nota fiscal de compra ter sido preenchida como se a vista fosse, quando na verdade os valores pagos para aquisição foram de maneira parcelada, sendo uma parcela, em 10/01/2001, de R\$ 30.000,00, e a outra em 10/02/2001, de R\$ 29.000,00, conforme duplicatas de venda mercantil da Detroit Comercial de Veículos Ltda.

É pacífico, tanto na legislação de regência como na jurisprudência, que a prova da ocorrência de erro de fato no preenchimento das declarações, cabe ao contribuinte, e pode ser efetuada mediante a comprovação da inocorrência do aporte no valor declarado ou a demonstração de como foi obtido o valor erroneamente apontado.

De fato, ao se analisar a declaração apresentada, constata-se que o veículo em questão consta na declaração de bens do exercício de 2001. Por outro lado, na fase recursal o suplicante traz provas aos autos, que de fato os pagamentos ocorreram no ano-calendário de 2001 (fls. 322/323) e que o bem constou de forma equivocada no ano-calendário de 2000, já que a nota fiscal foi emitida em dezembro/2000 como se a compra fora à vista.

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

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

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

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

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

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

Todos os erros ou equívocos devem ser reparados tanto quanto possível, da forma menos injusta tanto para o fisco quanto para o contribuinte.

Desta forma, erros ou equívocos não tem, perante a legislação tributária, o condão de transformar-se em fatos geradores de impostos.

Com efeito, a convergência do fato imponible à hipótese de incidência descrita em lei deve ser analisada à luz dos princípios da legalidade e da tipicidade cerrada, que demandam interpretação estrita. Da combinação de ambos os princípios, resulta que os fatos erigidos, em tese, como suporte de obrigações tributárias, somente, se irradiam sobre as situações concretas ocorridas no universo dos fenômenos, quando vierem descritos em lei e corresponderem estritamente a esta descrição.

Desta forma, conjugando-se as posições acima descritas, com os argumentos, fatos e provas do processo, não me restam dúvidas, que no caso em pauta, se está na presença de uma falha, decorrente de erro humano, que não tem o condão de subverter a verdadeira natureza das coisas, ainda que, frente à letra fria da lei, se incorreu em falha pela não retificação do erro pelo processo legal.

Apesar de ser o próprio contribuinte responsável pela situação provocada, induzindo os responsáveis pela constituição do crédito tributário a lançar o valor no ano-calendário equivocado, não é justo que se tome, para fins de tributação, o somatório do valor no ano-calendário de 2000, já que há evidência cristalina de que houve falha no preenchimento da declaração apresentada, falha esta comprovada através de documentação. Razão pela qual é de se excluir do Demonstrativo de Apuração do Acréscimo Patrimonial do ano-calendário de 2000 o valor de R\$ 59.000,00, observando que este colegiado não possui competência para efetuar o agravamento do ano-calendário de 2001, ademais, já se procedeu à decadência do direito de lançar o respectivo tributo.

No que se refere aos demais itens, após analisar os assuntos e as provas contidas nos autos fico com a decisão de primeira instância e, com a devida vênia do relator, adoto as suas razões de decidir como se minhas fossem e para que fique bem claro transcrevo os excertos abaixo:

"No que tange à desconsideração da compra e venda da empresa Vista Aérea Indústria e Comércio de Confecções, Importação e exportação, que está consubstanciada através das 8ª, 9ª e 11ª alteração contratual, deve-se ponderar que tais documentos, apesar de registrados na Junta Comercial, gozam de presunção relativa e não absoluta, como advoga o impugnante. Ou seja, o seu conteúdo, as operações que estão ali delineadas, podem ser submetidas à apreciação da autoridade fiscal, porque propiciam conseqüências no campo fiscal. Assim, se o documento dá conta da ocorrência de transferência de cotas, com pagamento de um contratante a outro, pode a Fazenda Pública exigir a comprovação da efetiva transferência desses numerários entre os contratantes. Entretanto, intimado, em nenhum momento o contribuinte logrou fazer esta prova e as diligências junto à empresa não constatarem a ocorrência efetiva das transferências a que aludem as 8ª, 9ª e 11ª alterações contratuais (Termo de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal - fl.232). Em reforço, foi constatado, mediante documentação bancária, a existência de procurações com amplos poderes para movimentação das contas correntes ou execução de quaisquer outros atos e a indicação nas fichas cadastrais da condição de responsável pela empresa, após a suposta alienação (termo de Constatação e Intimação Fiscal - fls. 215/216). Com a

impugnação, não foi trazido qualquer documento que possa invalidar o entendimento fiscal. Mantém-se, pois, o lançamento neste aspecto.

(...).

No que tange ao imóvel situado na Rua D. Nagib Daher, 897, (itens 23 e 24 da declaração de bens do exercício de 2003, fl. 21), nenhum reparo há à autuação fiscal, posto que o impugnante não apresentou nenhum documento que comprove que tais despesas foram efetuadas anteriormente, devendo ser mantido o mesmo valor que foi declarado por ele.

Quanto às dívidas e ônus reais, tem-se que quanto ao seu pleito de que sejam subtraídas do fluxo de caixa as dívidas e ônus reais de R\$ 12.545,36, R\$ 77.477,50 e R\$ 109.677,84 dos anos-calendário de 2000 a 2002, respectivamente, em face do disposto no art. 805 do RIR/99, não há como acatar. No levantamento do fluxo de caixa, como o próprio nome diz, só se consideram as efetivas entradas e saídas de numerários. Assim, por exemplo, o empréstimo assumido junto a Edson Hermes Magri, de R\$ 41.434,34 (fl. 21, quadro 9, item 6), que representaria origem, tem sua contrapartida na declaração de bens (fl. 21, item 21), implicando aplicação. A consideração de ambos na planilha daria resultado nulo. Esse raciocínio aplica-se às demais dívidas declaradas, razão pela qual encontra-se correto o demonstrativo de fluxo de caixa tal qual elaborado pela autoridade fiscal. Tais valores não podem ser considerados porque não representam efetiva entrada e saída de recursos do caixa. Dessa forma, não há que se falar, no caso, em subtração das dívidas e ônus reais.

No que concerne ao pedido de que seja revisto o valor da aquisição de um veículo Chevrolet Safira no mês de março/2002, por consórcio, onde alega que o valor pago foi de R\$ 16.412,73 e não R\$ 26.716,27, a descrição contida na declaração de ajuste anual (item 27, fl. 21) é muito clara, informando que o pagamento se deu via carta de crédito, de R\$ 16.412,73, e o restante, R\$ 26.716,27, em dinheiro. A autoridade fiscal somente fez uso da informação prestada pelo próprio impugnante que não trouxe, com o recurso, nenhum documento que demonstrasse ou comprovasse não ter sido essa a forma com que se deu a aquisição do veículo. Rejeita-se, portanto, a alteração pretendida.

Em relação ao dinheiro em espécie, que diz ter sido lançado erroneamente em suas declarações, sendo meras ficções, concluindo que tais informações são equivocadas e não podem gerar lançamento, a menos que a autoridade fiscal comprove de forma inequívoca a sua existência, não há como acatar seus argumentos. O impugnante reiteradamente, ou seja, em todas as declarações de ajuste do período declarou a existência de moeda em espécie em seu poder, registrando em detalhe as variações que houve, ou seja, possuía R\$ 5.878,00 em 31/12/1999, R\$ 6.000,00 em 31/12/2000, R\$ 2.500,00 em 31/12/2001 e R\$ 26.207,15 em 31/12/2002. Não é crível, pois a sua afirmação de que se tratam de meras ficções tais valores. Ainda mais quando tal alegação está sendo feita depois de instalada a ação fiscal, onde a manutenção do declarado mostra-se contextualmente desvantajosa, sem esquecer que o contribuinte teve a sua disposição um grande lapso de tempo em que poderia ter procedido à retificação de tais valores e

não o fez. Assim, estabelecido o litígio fiscal, a pretendida desconsideração só é possível se for demonstrada por robustas provas, o que não logrou fazer o interessado. Mantém-se, pois, o critério adotado no lançamento, que está calculado nas informações prestadas pelo próprio impugnante."

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

Por fim, é de se ressaltar, que o fluxo financeiro de origens e aplicações de recursos será apurado, mensalmente, onde serão considerados todos os ingressos e dispêndios realizados no mês, pelo contribuinte. A lei autoriza a presunção de omissão de rendimentos, desde que à autoridade lançadora comprove gastos e/ou aplicações incompatíveis com a renda declarada disponível (tributados, não tributados ou tributados exclusivamente na fonte). Todas as informações registradas pelo contribuinte em sua Declaração de Ajuste Anual, até prova em contrário, são consideradas expressão da verdade. Por outro lado, se o contribuinte for intimado a fazer a comprovação dos valores lançados, tempestivamente, em sua Declaração de Ajuste Anual e/ou Declaração de Bens e Direitos e não o fizer é perfeitamente justificável a glosa destes valores. No que diz respeito à exclusão ou inclusão de recursos, bem como à consideração de dívidas e ônus reais no fluxo de caixa, seria ocioso mencionar que todos os valores constantes da declaração de ajuste anual são passíveis de comprovação. E, no tocante a dinheiro em espécie, doações, empréstimos ou recebimento de créditos por empréstimos junto a terceiros ou fornecedores, os quais, eventualmente, justifiquem acréscimos patrimoniais, sua comprovação se processa mediante observação de uma conjunção de procedimentos que permitam a livre formação de convicção do julgador.

O auto de infração noticia a aplicação da multa de lançamento de ofício qualificada de 150%, sobre os fatos geradores de 30/09/2000; 31/10/2000 e 31/12/2000 (alienação das quotas da empresa Vista Aérea), sob argumento de que o contribuinte nunca realizou as transferências mencionadas nas 8ª, 9ª e 11ª Alterações Contratuais (fls. 209/213) e por via de consequência não houve recebimentos de valores (existência de recursos provenientes desta suposta alienação). Sendo, que o principal motivo para a qualificação da multa é a alegação de que o contribuinte tentou justificar o "acréscimo patrimonial a descoberto" com os supostos valores recebidos pela alienação destas quotas.

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 apurados através de "acréscimo patrimonial a descoberto" (presunção legal de omissão de rendimentos), sob o argumento que nesses casos é possível inferir que o contribuinte deixou deliberadamente de informar rendimentos auferidos pela utilização de documentos ideologicamente falsos, 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.

Ora, com a devida vênia, a prestação de informações ao fisco, em resposta à intimação divergente de dados levantados pela fiscalização ou a falta de inclusão, na Declaração de Ajuste Anual, de valores representativos de rendimentos tributáveis ocasionando 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 o contribuinte teria noticiado uma alienação que não teria acontecido, forjando, desta maneira, origem de recursos para justificar o acréscimo patrimonial a descoberto apurado pela fiscalização. Ou seja, entendeu a autoridade lançadora que o contribuinte prestou informações ao fisco, em resposta à intimação, 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 não reconhecer os valores da alienação como fonte de origem de recursos a justificar acréscimo patrimonial a descoberto, ou seja, desconsiderar as provas apresentadas (matéria de prova) e constituir o lançamento do crédito tributário respectivo a título de omissão de rendimentos (presunção legal), 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.

Verifica-se, que os elementos de prova que serviram para subsidiar o procedimento administrativo em curso, foram fornecidos pelo próprio contribuinte, que não logrou êxito em lastrear estas provas demonstrando a efetividade da transação. Ou seja, o suplicante não conseguiu provar que recebeu de fato os valores da alienação das quotas, razão pela qual a autoridade fiscal desconsiderou como origem de recursos os valores da suposta alienação.

De acordo com a fiscalização a irregularidade praticada pelo contribuinte é a de omissão de rendimentos caracterizada por acréscimo patrimonial a descoberto, em relação ao qual o contribuinte, regularmente intimado, não comprovou mediante documentação hábil e idônea que o acréscimo patrimonial tinha origem em recursos já tributados, não tributados ou que fossem isentos.

A aplicação da multa de lançamento de ofício qualificada, decorrente do art. 44, II, da Lei nº 9.430, de 1996, atualmente aplicada 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 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. Deve-se ter sempre, 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, sucedâneo do art. 992, II, Regulamento do Imposto de Renda de 1994, 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 ou a inclusão e/ou falta de inclusão de algum valor, bem ou direito na Declaração de Bens ou Direitos, não tem, a princípio, a característica essencial de evidente intuito de fraude.

Da mesma forma, a prestação de informações ao fisco, em resposta à intimação emitida divergente de dados levantados pela fiscalização 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 n.º 9.430, de 1996.

Além do mais, o que pesa realmente no presente caso é que o lançamento foi realizado tendo em vista a variação patrimonial a descoberto, onde se verificou excesso de aplicações sobre origens, não respaldado por rendimentos declarados / comprovados, que autoriza a presunção legal de omissão de rendimentos, 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 rendimentos 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 legal de omissão de rendimento, vislumbra-se um lamentável equívoco por parte da autoridade lançadora. Nestes lançamentos, acumulam-se duas premissas: a primeira que a variação patrimonial a descoberto (excesso de aplicações sobre as origens justificadas) devem ser considerados omissão de rendimentos; a segunda que a falta de inclusão destes supostos rendimentos omitidos na Declaração de Ajuste Anual, em razão da 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 jamais poderá 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, 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 claramente identificada (falta da comprovação da transferência dos valores para o vendedor - efetividade da realização do negócio-), 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 nos casos de presunção legal de omissão de rendimentos 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 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 Primeiro Conselho de Contribuintes que a multa qualificada somente será passível de aplicação quando se revelar o evidente intuito de fraudar o fisco, devendo ainda, neste caso, ser minuciosamente justificada e comprovada nos autos, conforme se constata nos julgados abaixo:

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

"MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO QUALIFICADA - EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO DA MULTA - Justifica-se a exigência da multa qualificada prevista no artigo 4.º, inciso II, da Lei n.º 8.218, de 1991, reduzida na forma prevista no art. 44, II, da Lei n.º 9.430, de 1996, 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 nº 4.503/64, sendo inaplicável à espécie a multa qualificada de que trata o artigo 44, inciso II, da Lei nº 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 nº 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 4.º, inciso II, da Lei n.º 8.218, de 1991, reduzida na forma prevista no art. 44, II, da Lei n.º 9.430, de 1996, quando o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 1964. A movimentação de contas bancárias em nome de terceiros e/ou em nome fictício, devidamente, comprovado pela autoridade lançadora, circunstância agravada pelo fato de não terem sido declarados na Declaração de Ajuste Anual, como rendimentos tributáveis, os valores que transitaram a crédito nestas contas corrente cuja origem não comprove, somado ao fato de não terem sido declaradas na Declaração de Bens e Direitos, bem como compensação na Declaração de Ajuste Anual de imposto de renda na fonte como retido fosse por empresa desativada e com inscrição bloqueada no fisco estadual, caracterizam evidente intuito de fraude nos termos do art. 992, inciso II, do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto n.º 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 n.º 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, imprescindindo 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, sinónimo 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 a prática de ato doloso para a configuração do ilícito fiscal. A informação, de que o suplicante não logrou comprovar a efetividade do negócio realizado, bem como deixou de lançar rendimentos em valores expressivos, 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 de 75%.

Cabe, ainda, tecer alguns comentários sobre a aplicação da penalidade e dos acréscimos legais.

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

Os atos que formalizam o início do procedimento fiscal encontram-se elencados no artigo 7º do Decreto n.º 70.235/72. Em sintonia com o disposto no artigo 138, parágrafo único do CTN, 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 CTN, 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. n.º 70.235/72.

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.

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

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

No sistema jurídico brasileiro, somente o Poder Judiciário pode declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do Poder Público, através 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 exequoriedade 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.

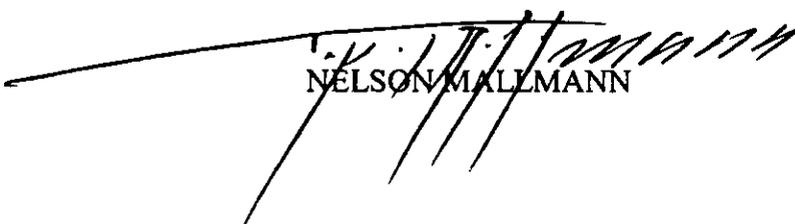
Não se deve a pretexto de negar validade a uma lei pretensamente inconstitucional, praticar-se inconstitucionalidade ainda maior consubstanciada no exercício de competência de que este Colegiado não dispõe, pois que deferida a outro Poder.

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.

Para o caso dos autos (inconstitucionalidade e Taxa Selic) aplicam-se as Súmulas: “O Primeiro Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária (Súmula 1º CC 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 1º CC 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 DAR provimento PARCIAL ao recurso para excluir da base de cálculo do acréscimo patrimonial a descoberto do mês de dezembro / 2000 a importância de R\$ 59.000,00 e desqualificar a multa de ofício reduzindo-a a 75%.

Sala das Sessões - DF, em 24 de abril de 2008


NELSON MALLEMAN