



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.007498/2002-64  
Recurso nº. : 137.830  
Matéria : IRPF - Ex(s): 1999 a 2001  
Recorrente : MARCOS ANTÔNIO ANDRELLO  
Recorrida : 2ª TURMA/DRJ-CURITIBA/PR  
Sessão de : 10 de novembro de 2004  
Acórdão nº. : 104-20.274

**DECADÊNCIA - AJUSTE ANUAL - LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO** - Sendo a tributação das pessoas físicas sujeita a ajuste na declaração anual e independentemente de exame prévio da autoridade administrativa, o lançamento é por homologação, hipótese em que o direito de a Fazenda Nacional lançar decai após cinco anos contados de 31 de dezembro de cada ano-calendário questionado.

**OMISSÃO DE RENDIMENTOS - PROVAS** - Recibos de pagamentos de serviços de odontologia obtidos de diversas pessoas físicas, que deles se valerem em suas declarações de ajuste anual, constituem prova idônea de rendimento, se o profissional que os emitiu e assinou, reiteradamente intimado, não provar o contrário.

**RENDIMENTO - TRABALHO NÃO-ASSALARIADO - DEDUÇÃO - CONDIÇÕES** - As despesas necessárias ao auferimento de rendimento do trabalho não-assalariado somente podem ser deduzidas na apuração da base de cálculo do imposto de renda se estiverem representadas por documentos hábeis e idôneos escriturados em Livro Caixa.

**MULTA - LANÇAMENTO DE OFÍCIO E EXIGIDA ISOLADAMENTE - PAGAMENTO MENSAL DE IMPOSTO - IMPOSTO DECLARADO - FALTA DE RECOLHIMENTO DE CARNÊ-LEÃO** - É cabível, a partir de 1º de janeiro de 1997, a multa de ofício prevista no art. 44, § 1º, III, da Lei nº 9.430, de 1996, exigida isoladamente sob o argumento do não recolhimento do imposto mensal (carnê-leão), previsto no artigo 8º, da Lei nº 7.713, de 1988, e informado na Declaração de Ajuste Anual.

**MULTA - LANÇAMENTO DE OFÍCIO - EXIGIDA COM O TRIBUTO E ISOLADAMENTE DO TRIBUTO - CONCOMITÂNCIA** - É incabível, por expressa disposição legal, a aplicação concomitante de multa de lançamento de ofício exigida com o tributo ou contribuição com a aplicação de multa de lançamento de ofício exigida isoladamente do tributo ou contribuição, já que a segunda somente se torna aplicável, de forma isolada, se for o caso, sob o argumento do não recolhimento do imposto mensal, ou quando o tributo ou contribuição houver sido pago após o vencimento do prazo previsto, mas sem o acréscimo de multa de mora (Artigo 44, inciso I, § 1º, itens II e III, da Lei nº 9.430, de 1996).



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.007498/2002-64  
Acórdão nº. : 104-20.274

TRIBUTO NÃO RECOLHIDO - MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO - MULTA EXIGIDA JUNTAMENTE COM O TRIBUTO - A falta ou insuficiência de recolhimento do imposto sujeita o contribuinte aos encargos legais correspondentes. Válida a aplicação da penalidade prevista no inciso I, do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996.

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

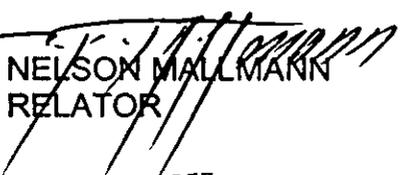
Preliminar rejeitada.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por MARCOS ANTÔNIO ANDRELLO.

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar de decadência e, no mérito, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para excluir a multa isolada em concomitância com a multa de lançamento de ofício, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

  
LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO  
PRESIDENTE

  
NELSON MALLMANN  
RELATOR

FORMALIZADO EM: 09 DEZ 2004



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.007498/2002-64  
Acórdão nº. : 104-20.274

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros JOSÉ PEREIRA DO NASCIMENTO, PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA, MEIGAN SACK RODRIGUES, MARIA BEATRIZ ANDRADE DE CARVALHO, OSCAR LUIZ MENDONÇA DE AGUIAR e PAULO ROBERTO DE CASTRO (Suplente convocado).

A handwritten signature in black ink, appearing to be a stylized 'P' or similar character.

A handwritten signature in black ink, appearing to be a stylized 'P' or similar character.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.007498/2002-64  
Acórdão nº. : 104-20.274  
Recurso nº. : 137.830  
Recorrente : MARCOS ANTÔNIO ANDRELLO

RELATÓRIO

MARCOS ANTÔNIO ANDRELLO, contribuinte inscrito no CPF sob o n.º 549.647.509-06, com domicílio fiscal na cidade de Londrina, Estado do Paraná, à Av. Bandeirantes, nº 1.102, Bairro Jardim Londrilar, jurisdicionado a DRF em Londrina - PR, inconformado com a decisão de primeira Instância de fls. 811/829, prolatada pela 2ª Turma de Julgamento da DRJ em Curitiba - PR, recorre a este Primeiro Conselho de Contribuintes pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 833/837.

Contra o contribuinte acima mencionado foi lavrado, em 25/11/02, o Auto de Infração de Imposto de Renda Pessoa Física de fls. 621/631, com ciência em 28/11/02, exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de R\$ 790.496,08 (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%; da multa de lançamento de ofício lançada de forma isolada de 75% (falta de recolhimento de carnê-leão) e dos juros de mora de, no mínimo, 1% ao mês, calculado sobre o valor do imposto de renda relativo aos exercícios de 1999 a 2001, correspondente, respectivamente, aos anos-calendário de 1998 a 2000.

A exigência fiscal em exame teve origem em procedimentos de fiscalização de Imposto de Renda, onde se constatou as seguintes irregularidades;



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.007498/2002-64  
Acórdão nº. : 104-20.274

**01 – OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOAS FÍSICAS**

**(CARNÊ-LEÃO):** Omissão de rendimentos recebidos de pessoa física, decorrentes de trabalho sem vínculo empregatício, conforme demonstrado no Termo de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal. Infração capitulada nos artigos 1º, 2º, 3º e §§, e 8º, da Lei nº 7.713, de 1988; artigos 1º ao 4º, da lei nº 8.134, de 1990; artigo 21 da Lei nº 9.532, de 1997 e artigo 1º da Lei nº 9.887, de 1999.

**2 – DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO PLEITEADA INDEVIDAMENTE –**

**DEDUÇÃO INDEVIDA DE DEPENDENTE:** Glosa de deduções com dependentes, pleiteadas indevidamente. Infração capitulada nos artigos 8º, inciso II, alínea “c” e 35 da Lei nº 9.250, de 1995.

**3 – DEMAIS INFRAÇÕES SUJEITAS A MULTAS ISOLADAS – FALTA DE**

**RECOLHIMENTO DO IRPF DEVIDO A TÍTULO DE CARNÊ-LEÃO:** Falta de recolhimento do Imposto de Renda da Pessoa Física devido a título de carnê-leão. Infração capitulada no artigo 8º, da Lei nº 7.713, de 1988, combinado com os artigos 43, 44 e § 1º, inciso III, e 61, §§ 1º e 2º, da Lei nº 9.430, de 1996.

Os Auditores-Fiscais da Receita Federal responsáveis pela constituição do crédito tributário, esclarecem, ainda, através do Termo de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal de fls. 595/620, entre outros, os seguintes aspectos:

- que o haja vista que o contribuinte deixou de informar se houve ou não a prestação de serviços profissionais aos declarantes que deduziram em suas declarações de rendimentos – Imposto de Renda Pessoa Física dos anos-calendário de 1998, 1999 e 2000 – a título de despesas médicas, honorários pagos ao Sr. Marcos Antonio Andrello, intimamos



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.007498/2002-64  
Acórdão nº. : 104-20.274

todos os contribuintes que declararam pagamentos ao mesmo, a apresentar os recibos, para que pudéssemos então submetê-los ao profissional para que se manifestasse;

- que após a apresentação dos recibos, dos quais extraiu-se as cópias de fls. 102 a 248; 248 a 499; 502 a 594, os mesmos foram então encaminhados ao Sr. Marcos Antonio Andrello, através do Termo de Intimação Fiscal, lavrado em 29 de agosto de 2002, para que prestasse os esclarecimentos necessários;

- que vencido o prazo de atendimento sem qualquer manifestação por parte do Sr. Marcos Antonio Andrello, visando novamente oportunizar ao contribuinte se manifestar a respeito dos recibos, efetuamos novo Termo de Intimação Fiscal, lavrado em 04/10/02, documentos de fls. 075 a 098, sendo que o mesmo novamente silenciou-se a respeito dos recibos;

- que haja vista a apresentação dos recibos, por parte dos declarantes que utilizaram esses valores a título de despesas médicas, aliados ao fato de que o Sr. Marcos Antonio Andrello, apesar de todas as oportunidades concedidas preferiu silenciar-se a respeito dos recibos apresentados, confrontamos os valores totais dos recibos com os declarados pelo contribuinte, apurando-se as diferenças detalhadas, que serão objeto de lançamento de ofício, nos termos da legislação em vigor;

- que no caso de pessoa física sujeita ao pagamento mensal do imposto (carnê-leão) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 1988, que deixar de fazê-lo, ainda que não tenha apurado imposto a pagar na Declaração de Ajuste Anual, será cobrada a multa isolada sobre o imposto mensal (carnê-leão) devido e não recolhido, de acordo com o art. 44, § 1º, inciso III, da Lei nº 9.430, de 1996;



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.007498/2002-64  
Acórdão nº. : 104-20.274

- que no quadro 5 – “Dependentes” da declaração de ajuste anual – imposto de renda pessoa física, consta como dependente do contribuinte, Cleusa Cristina Casarin Andrello, sob o código correspondente à relação de dependência nº 11 – “Companheiro (a) com a qual o contribuinte tenha filho ou viva há mais de 5(cinco) anos ou cônjuge”;

- que ocorre que de acordo com os sistemas de informação da SRF, constatamos que a Sra Cleusa Cristina Casarin Andrello, CPF nº 666.421.759-72 possuía rendimentos próprios e apresentou declaração de ajuste anual.

Em sua peça impugnatória de fls. 633/652, apresentada, tempestivamente, em 20/12/02, o autuado se indis põe contra a exigência fiscal, solicitando que seja acolhida a impugnação para tornar insubsistente o auto de infração, com base, em síntese, nos seguintes argumentos:

- que pelo que consta, vário dos contribuintes alinhavado, apercebendo-se do erro e da boa-fé do contribuinte/autuado, ao+os procura-lo, agora tendo conhecimento desse fato: emissão de documentos sem controle e sem a sua autoria; realizaram o pagamento do imposto de renda eventualmente devido;

- que importante também salientar essa situação, mormente considerando que alguns dos contribuintes elencados pelo Fisco verificaram o erro e realizaram denúncia espontânea, e ainda constam na autuação fiscal, isso que dizer que a pretensão fiscal está incorreta, uma vez que são necessários diligências por parte da autuante para excluir de tal cômputo os valores que já não fazem parte, em tese, da exigência fiscal;

- que na forma do artigo 142 do CTN, mesmo pendentess providências preparatórias para o lançamento, este verdadeiramente somente se perfectibiliza quando a autoridade fazendária indica quem deve, quanto deve e como deve. Não é a mera



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.007498/2002-64  
Acórdão nº. : 104-20.274

notificação de ação fiscal que marca no tempo o lançamento e interrompe a prescrição, mas única e exclusivamente o auto de infração, propriamente dito;

- que isso só ocorreu em data de 28/11/02, equivalendo a dizer que ao teor do artigo 173, I, do CTN, se o contribuinte recebeu o auto de infração no dia 28/11/02, os fatos gerados em tese atingidos pelo auto de infração, somente podem versar a partir da data de 28/11/98, mormente considerando, também, que o prazo quinquenal retroage pura e simplesmente 5 anos para trás neste caso, inclusive sem o uso por parte do Fisco do prazo de 1 ano constante no inciso I do artigo 173 do CTN, que poderia ter sido realizado em 2003 mas foi elido pela autuação antecipada já em 2002;

- que, portanto, todos os fatos geradores pretéritos à 28/11/98, aos fatos geradores do ano base de 1998, não podem ser lançados pelo fisco novamente, seja lançamento de revisão e ou de ofício, como foi feito agora;

- que a cobrança da exação contida nas certidões de dívida imputa ilegalmente a cobrança escorchante da multa de 75% do débito exigido;

- que é inegável que a penalidade administrativa tem sentido reparador e visa proteger o crédito tributário e com ele mantém liame lógico e inafastável, desestimulando os contribuintes de omitir ou mesmo sonegá-lo, o que não se aceita ou admite no caso presente;

- que a partir de janeiro de 1997, invariavelmente, vem a Fazenda Pública exigindo tributos utilizando-se da taxa SELIC para atualização dos valores dos tributos em atraso, como foi feito no caso presente. Ocorre que, como a aplicação da desproporcional multa, é completamente ilegal;



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.007498/2002-64  
Acórdão nº. : 104-20.274

- que no mínimo, mesmo um lançamento de ofício deve ser aparelhado com base no princípio da razoabilidade, implementando nas supostas omissões de receita um percentual de despesas para que contribuinte pudesse ter vivido, dizer que houve 100% de lucro e ou rendimentos sem ver o outro lado da moeda é encarar o lançamento fiscal de modo muito simplista e por que não frágil, a uma sustentação futura inclusive na esfera judicial.

Após resumir os fatos constantes da autuação e as principais razões apresentadas pelo impugnante, a Segunda Turma de Julgamento da DRJ em Curitiba - PR, decide julgar procedente o lançamento mantendo na íntegra o crédito tributário lançado, com base, em síntese, nas seguintes considerações:

- que o pedido de diligência para que fossem informados os nomes dos contribuintes e os valores das despesas, representadas por recibos discutidos nos presentes autos, que excluíram em retificações de declarações de rendimentos, foi deferido e resultou atendido pela autoridade fiscal competente, como pode ser visto às fls. 766. Não houve deferimento, entretanto, do requerimento para que a autoridade responsável pela autuação fosse intimada para declinar as razões que a levaram a não excluir da autuação os valores excluídos nas aludidas retificações de rendimentos;

- que não cabia deferir o último pedido porque, a meu ver, a tarefa de dizer se cabia a pretendida dedução é do julgador. À autoridade encarregada de fiscalizar cabia dizer quais contribuintes e os montantes das despesas que excluíram de suas declarações de ajuste anual em procedimento de retificação; ao julgador cabe avaliar, à luz da legislação, se os ajustes feitos repercutem nas declarações de rendimento da pessoa que auferiu a renda;



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.007498/2002-64  
Acórdão nº. : 104-20.274

- que nada foi alegado contra as glosas de encargos de R\$ 1.080,00 em 1998 e 1999, relativos a um dependente, e contra a multa exigida isoladamente, aplicada por falta de pagamento mensal do imposto (carnê-leão) sobre os rendimentos omitidos. Como conseqüência de não terem sido impugnadas, sobre tais infrações não se instaurou litígio, o que impede esta instância de julgamento de sobre elas se pronunciar;

- que o contribuinte alegou que em 28/11/02, data em que foi cientificado do lançamento, estava prescrito o direito da Fazenda Nacional constituir crédito tributário sobre fatos impositivos ocorridos antes de 28/11/98;

- que, inicialmente, é incorreto falar em prescrição, porquanto esta, prevista no artigo 174 do Código Tributário Nacional, diz respeito ao direito de ação do ente público para exigir crédito tributário já constituído. No caso em pauta, em que a alegação é de que a Fazenda Nacional não mais poderia constituir o crédito tributário, por decurso do prazo legal para o seu exercício, correto é falar em decadência, instituto de que cuida o CTN em seus artigos 150, § 4º e 173;

- que realmente, contando-se o prazo decadencial de cinco anos desde a data do primeiro fato gerador, ocorrido em janeiro de 1998, conclui-se que a Fazenda Nacional poderia ter exercido seu direito de lançar até janeiro de 2003, o que revela que foi tempestiva a constituição do crédito tributário em novembro de 2002. Por óbvio, se não havia ocorrido a decadência do fato gerador mais remoto (janeiro de 1998) também não havia ocorrido dos mais recentes;

- que melhor sorte o contribuinte não colheria se a decadência fosse contada do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido feito, na forma do disposto no artigo 173, I, do CTN, pois tal regra implica prazo mais longo para a constituição do crédito tributário;



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.007498/2002-64  
Acórdão nº. : 104-20.274

- que pesquisando-se nos autos, verifica-se que a autoridade fiscal, por meio de Termo de Início de Ação Fiscal (fls. 004), intimou o contribuinte para, entre outros fins, apresentar "2ª via dos recibos emitidos em favor dos contribuinte e/ou seus dependentes a seguir discriminados, nos respectivos anos-calendário" (foram relacionadas 118 pessoas físicas que declararam ter pagado serviços odontológicos ao fiscalizado nos anos-calendário de 1997, 1998, 1999 e 2000). No mesmo Termo, a autoridade fiscal observou: a) se não possuísse as segundas vias dos documentos requisitados, o contribuinte devia apresentar informação por escrito, com firma reconhecida, discriminando mês a mês os valores recebidos dos referidos beneficiários dos serviços; b) caso não prestou serviços profissionais a algumas das pessoas relacionadas e/ou a seus dependentes (esposa, filho, pais, avós), devia apresentar declaração por escrito, com firma reconhecida, informando a situação;

- que em resposta, o contribuinte se pronunciou (fls. 018) dizendo que "estamos encaminhando, como solicitado, os documentos relacionados nos itens 1 a 5 do termo de intimação. Quanto aos elementos, constantes do item 6, do mesmo termo, não temos conhecimento, e estamos averiguando se esses fatos realmente aconteceram, pois a pessoa que controlava não está mais trabalhando conosco, e ao que consta, está trabalhando nos Estados Unidos da América do Norte;

- que insatisfeita, a autoridade fiscal reintimou o fiscalizado por três vezes, em 10/04/02 (fls. 039), 17/05/02 (fls. 043) e 09/07/02 (fls. 045) a "prestar os esclarecimentos e/ou apresentar todos os documentos e comprovantes solicitados através do termo de início de ação fiscal lavrado e não atendido integralmente até a presente data". O contribuinte não se pronunciou, o que deu causa a lavratura de novo Termo de Intimação Fiscal em 29/08/02 (fls. 048), o qual, por não ter sido atendido, foi renovado em 04/10/02 (fls. 075). Como nas vezes anteriores, o contribuinte não atendeu à intimação;



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.007498/2002-64  
Acórdão nº. : 104-20.274

- que esta breve síntese revela com clareza que embora pesasse sobre o contribuinte indício robusto de omissão de rendimentos, representado por grande quantidade de recibos com sua assinatura, com indicação de pagamentos de serviços de odontologia, ele nada fez para provar que a acusação era improcedente, ou, melhor, tudo o que fez foi dizer, no início do procedimento de fiscalização e depois na impugnação que a emissão dos recibos resultou de descontrole em seu consultório, obra de sua ex-secretária, hoje residente nos Estados Unidos;

- que em direito, alegar e não provar é o mesmo que não alegar. O contribuinte fez grave acusação de que sua ex-secretária desorganizou seu consultório e emitiu recibos não representativos de serviços efetivamente realizados e pagos, porém nada trouxe para provar a alegação. Ora, se a ex-secretária emitiu recibos “frios” e como tal obra arranhou a imagem profissional do seu ex-empregador e lhe arranhou transtornos de natureza tributária e penal, era de esperar que ele tivesse tomado medidas judiciais contra ela. Não consta que isso tenha sido feito. Aliás, o autuado sequer declinou o nome e a qualificação de sua ex-secretária, o que faz indagar se ela realmente existiu ou se não passa de fantasma criado pela defesa. Tudo o que foi informado sobre a ex-secretária é que ela se encontra atualmente nos Estados Unidos;

- que os recibos firmados pelo autuado, fato aliado à sua inércia na busca de provas de que não emitiu aqueles documentos, seria suficiente para manter a imputação de omissão de rendimentos. Contudo, com vistas a afastar qualquer resquício de dúvidas, esta Delegacia de Julgamento determinou (fls. 661) realização de diligência com vistas a melhor esclarecer os autos;

- que cientificado do Termo de Intimação em 24/02/03 (fls. 697), o contribuinte, representado por advogado, mostrou, novamente, total desinteresse em colaborar com a fiscalização e, principalmente, provar que não omitiu rendimentos;



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.007498/2002-64  
Acórdão nº. : 104-20.274

- que o contribuinte diz se reportar a sua defesa. Ora, a defesa apresentada em nada contribui para afastar a imputação de omissão de rendimentos, uma vez que tudo o que lá consta é que os recibos foram forjados por ex-secretária do contribuinte;

- que os recibos em nome de grande número de pessoas físicas, fato aliado à falta de apresentação de qualquer elemento de que aqueles documentos não representam pagamentos, são provas suficientes da omissão de rendimentos. Contudo, a autoridade fiscal foi além e obteve, conforme descrito no Relatório de Diligência Fiscal (fls. 766), em cartório, reconhecimento da assinatura do autuado aposta em muitos dos recibos discutidos, e declarações, de diversas pessoas físicas, de que aqueles documentos correspondem a pagamentos por serviços realizados pelo autuado;

- que o contribuinte alegou que pessoas físicas, apercebendo-se do seu erro e de sua boa-fé, porquanto os recibos foram emitidos à sua revelia, pagaram o imposto de renda que haviam deixado de pagar por força da utilização daqueles documentos;

- que embora coubesse ao autuado ter apontado o nome das pessoas físicas que voltaram atrás e pagaram o imposto que antes havia reduzido com a utilização de despesas respaldadas em recibos discutidos nos autos, o que não fez, esta Delegacia de Julgamento, por meio da diligência já noticiada, determinou a realização de exames com vistas a confirmar a procedência da alegação feita;

- que atenta ao que foi requisitado, a autoridade fiscal intimou o autuado (fls. 695) para que informasse os nomes das pessoas que sabia terem corrigido suas declarações de rendimentos. Era de esperar que o autuado colaborasse com a fiscalização, até porque a informação buscada era de seu único e exclusivo interesse. Não foi o que aconteceu, pois se limitou a responder que "se reportava a sua defesa bem como que os



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.007498/2002-64  
Acórdão nº. : 104-20.274

esclarecimentos solicitados em diligência fiscal serão discutidos judicialmente em ação de anulação de lançamento”;

- que a fiscalização, então, intimou todos os contribuintes que declararam pagamentos ao senhor Marcos Antonio Andrello a novamente se manifestarem quanto aos serviços constantes dos recibos apresentados pelos mesmos, obtendo, dos relacionados abaixo, confirmação de que realizaram pagamentos ao fiscalizado, mas que desejavam retificar suas declarações de ajuste anual para pagar o imposto que haviam deixado de pagar pela utilização das aludidas despesas;

- que não é descabida a alegação de que o rendimento não foi auferido sem custos e despesas. A exploração de qualquer atividade econômica demanda gasto. Por exemplo, na atividade de dentista, exercida pelo autuado, é razoável acreditar que ele teve despesas com secretária, telefone, condomínio e outras. Ocorre, todavia, que a legislação estatui que despesas necessárias à atividade de profissional autônomo somente podem ser deduzidas do montante do rendimento auferido quando provadas com documentos hábeis e idôneos escriturados em Livro Caixa.

As ementas das decisões que consubstanciam os fundamentos da Segunda Turma de Julgamento da DRJ em Curitiba - PR, são as seguintes:

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

Período de apuração: 01/01/1998 a 31/01/1998, 01/04/1998 a 31/12/2000

Ementa: DECADÊNCIA. Não cabe falar em decadência se o lançamento foi constituído antes do transcurso do prazo de cinco anos contados da ocorrência do fato imponible.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. PROVA. Recibos de pagamentos de serviços de odontologia obtidos de diversas pessoas físicas, que deles se



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.007498/2002-64  
Acórdão nº. : 104-20.274

valeram em suas declarações de ajuste anual, constituem prova idônea de rendimento, se o profissional que os emitiu e assinou, reiteradamente intimado, não provar o contrário.

**RENDIMENTO DO TRABALHO NÃO ASSALARIADO. DEDUÇÃO DE DESPESAS. CONDIÇÃO.** As despesas necessárias ao auferimento de rendimento do trabalho não assalariado somente podem ser deduzidas na apuração da base de cálculo do imposto de renda se estiverem representadas por documentos hábeis e idôneos escriturados em Livro Caixa.

**MULTA E TAXA SELIC. ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. COMPETÊNCIA PARA EXAME.** Não compete ao julgador administrativo examinar alegação que inquina de inconstitucional dispositivo de legislação editada pelos poderes constituídos. Essa atribuição é privativa do Poder Judiciário.

Lançamento Procedente “

Cientificado da decisão de Primeira Instância, em 22/09/03, conforme Termo constante às fls. 830/832, o recorrente interpôs, tempestivamente (20/10/03), o recurso voluntário de fls. 833/837, instruído pelo documento de fls. 838, no qual demonstra irresignação contra a decisão supra ementada, baseado, em síntese, nos mesmos argumentos apresentados na fase impugnatória.

Consta às fls. 839, dos autos do processo, a observação de que não há arrolamentos de bens em face do interessado ter informado não possuir bens a arrolar, como também não efetuou o prévio depósito de 30% a que alude o art. 10, da Lei n.º 9.639, de 25/05/98, que alterou o art. 126, da Lei n.º 8.213/91, com a redação dada pela Lei n.º 9.528/97.

É o Relatório.





MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.007498/2002-64  
Acórdão nº. : 104-20.274

VOTO

Conselheiro NELSON MALLMANN, Relator

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

Da análise dos autos do processo se verifica que a motivação para instaurar o procedimento fiscal foi constatação de omissão de rendimentos recebidos de pessoas físicas, pela prestação de serviços odontológicos realizados pelo suplicante, cujas informações foram obtidas através da análise das Declarações de Ajuste Anual e confirmadas através de circularizações realizadas nos contribuintes que utilizaram deduções de despesas médicas indicando como profissional responsável o recorrente.

Em sua defesa o suplicante apresenta uma série de argumentos sobre a decadência do direito da Fazenda Pública de lançar o crédito tributário constituído relativo ao ano-calendário de 1998, bem como razões de mérito.

Desta forma, a discussão neste colegiado se prende tão-somente a preliminar de decadência e, no mérito, sobre omissão de rendimentos.

Argúi o suplicante preliminar de decadência do direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário relativo ao ano-calendário de 1998, por entender que



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.007498/2002-64  
Acórdão nº. : 104-20.274

na data da ciência do lançamento (28/11/02) já havia ultrapassado o período de cinco anos contados do fato gerador, que no seu entender ocorre mensalmente.

Como se vê o litígio está concentrado na discussão da preliminar de decadência argüida pelo suplicante, apoiado na tese de que a modalidade de lançamento a que se sujeita o imposto sobre a renda de pessoas físicas é a do lançamento por homologação, cujo fato gerador se completa mensalmente. Sendo o imposto lançado relativo ao ano-calendário de 1998, já se encontra alcançado pelo prazo decadencial na data da lavratura do auto de infração, de acordo com a regra contida no artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional.

É de se esclarecer, que este Relator vinha acompanhado o entendimento que o imposto de renda pessoa física se processava por declaração, ou seja, o prazo decadencial deveria ser contado de acordo com o artigo 173 do CTN. Entretanto, após anos de discussão, passei a acompanhar o entendimento da corrente que pregava que a partir do exercício de 1991, o imposto de renda pessoa física se processa por homologação, cujo marco inicial para a contagem do prazo decadencial é 31 de dezembro do ano-calendário em discussão (fato gerador do imposto).

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.007498/2002-64  
Acórdão nº. : 104-20.274

incumbe para reparar a lesão sofrida. Tal inércia, dia a dia, corrói o direito de ação, até que ele se perca – é a fluência do prazo decadencial.

Deve ser esclarecido, que os fatos geradores das obrigações tributárias são classificados como instantâneos ou complexivos. O fato gerador instantâneo, como o próprio nome revela, dá nascimento à obrigação tributária pela ocorrência de um acontecimento, sendo este suficiente por si só (imposto de renda na fonte). Em contraposição, os fatos geradores complexivos são aqueles que se completam após o transcurso de um determinado período de tempo e abrangem um conjunto de fatos e circunstâncias que, isoladamente considerados, são destituídos de capacidade para gerar a obrigação tributária exigível. Este conjunto de fatos se corporifica, depois de determinado lapso temporal, em um 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 7.713/88, pelo qual estipulou-se que “o imposto de renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, a medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem recebidos”, há que se ressaltar a relevância dos arts. 24 e 29 deste mesmo diploma legal e dos arts. 12 e 13 da Lei nº 8.383/91, mantiveram o regime de tributação anual (fato gerador 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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.007498/2002-64  
Acórdão nº. : 104-20.274

Em relação ao cômputo mensal do prazo decadencial, observe-se que a Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, instituiu, com relação ao imposto de renda das 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 pelo interessado no ano-calendário em questão, sujeitos à tributação anual, conforme legislação vigente.

Desta forma, após a análise dos autos, tenho para mim que não está extinto o direito da Fazenda Pública de constituir crédito tributário, relativo ao exercício de 1999,



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.007498/2002-64  
Acórdão nº. : 104-20.274

ano-calendário de 1998, já que atualmente, após anos de debate, acompanho a corrente que entende que o lançamento na pessoa física se dá por homologação, ou seja, o fisco teria prazo legal até 31/12/03, para formalizar o crédito tributário discutido.

Como é sabido, o lançamento é o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, identificar o seu sujeito passivo, determinar a matéria tributável e calcular ou por outra forma definir o montante do crédito tributário, aplicando, se for o caso, a penalidade cabível.

Com o lançamento constitui-se o crédito tributário, de modo que antes do lançamento, tendo ocorrido o fato imponible, ou seja, aquela circunstância descrita na lei como hipótese em que há incidência de tributo, verifica-se tão somente obrigação tributária, que não deixa de caracterizar relação jurídica tributária.

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

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.007498/2002-64  
Acórdão nº. : 104-20.274

montante e efetua o recolhimento do tributo de forma definitiva, independentemente de ajustes posteriores.

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

Por decadência entende-se a perda do direito de o fisco constituir o crédito tributário, pelo lançamento.

Neste aspecto a legislação de regência diz o seguinte:

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

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

...

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

...



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.007498/2002-64  
Acórdão nº. : 104-20.274

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

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

...

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

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

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento."

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.007498/2002-64  
Acórdão nº. : 104-20.274

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

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

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

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

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

Pela regra geral (art. 173, I), o termo inicial do lustro decadencial é o 1º dia do exercício seguinte ao exercício em que o lançamento poderia ter sido efetuado (contribuinte omissos na entrega da declaração de rendimentos).

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.007498/2002-64  
Acórdão nº. : 104-20.274

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

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

Se tratar de revisão de lançamento, ela há de se dar dentro do mesmo quinquênio, por força da norma inscrita no parágrafo único do artigo 149.

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

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

Há tributos e contribuições cuja legislação atribui ao sujeito passivo o dever de efetuar o pagamento antes que a autoridade o lance. O pagamento se diz, então, antecipado e a autoridade o homologará expressamente ou tacitamente, pelo decurso do prazo de cinco anos contados do fato gerador.

Assim, sendo exceção o recolhimento antecipado, fixou o CTN, também, regra excepcional de tempo para a prática dos atos da administração tributária, onde os mesmos cinco anos, da regra geral (art. 173 do CTN), já não mais dependem de uma carência inicial para o início da contagem, uma vez que não se exige a prática de atos



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.007498/2002-64  
Acórdão nº. : 104-20.274

administrativos prévios. Ocorrido o fato gerador, já nasce para o sujeito passivo à obrigação de apurar e liquidar o tributo, sem qualquer participação do sujeito ativo que, de outra parte, já tem o direito de investigar a regularidade dos procedimentos adotados pelo sujeito passivo a cada fato gerador, independente de qualquer informação ser-lhe prestada.

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

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

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.007498/2002-64  
Acórdão nº. : 104-20.274

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

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

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

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

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.007498/2002-64  
Acórdão nº. : 104-20.274

compensação de saldos em períodos subseqüentes, estará a fiscalização homologando aquele resultado, mesmo sem pagamento.

Assim, não tenho dúvidas de que a base de cálculo da declaração de rendimentos de pessoa física abrange todos os rendimentos tributáveis, não tributáveis e tributados exclusivamente na fonte recebidos durante o ano-calendário. Desta forma, o fato gerador do imposto apurado relativamente aos rendimentos sujeitos ao ajuste anual se perfaz em 31 de dezembro de cada ano.

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

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

Em assim sendo, está correto a Fazenda Nacional constituir crédito tributário com base em imposto de renda pessoa física, relativo ao ano-calendário de 1998. O prazo quinquenal para que o fisco promovesse o lançamento tributário relativo aos fatos geradores ocorridos em 1998, começou, então, a fluir em 31/12/98, exaurindo-se em 31/12/03. Tendo o contribuinte tomado ciência do Auto de Infração de fls. 621/631, em 28/11/02, conforme consta às fls. 632, não estava, na data da ciência, decaído o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário relativo a este exercício.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.007498/2002-64  
Acórdão nº. : 104-20.274

Quanto à matéria de mérito propriamente dita, verifica-se que a autoridade fiscal, por meio de Termo de Início de Ação Fiscal (fls. 004), intimou o contribuinte para, entre outros fins, apresentar a segunda via dos recibos emitidos para 118 pessoas físicas que declararam ter pagado serviços odontológicos ao suplicante. No mesmo Termo, a autoridade fiscal observou: a) se não possuísse as segundas vias dos documentos requisitados, o contribuinte devia apresentar informação por escrito, com firma reconhecida, discriminando mês a mês os valores recebidos dos referidos beneficiários dos serviços; b) caso não prestou serviços profissionais a algumas das pessoas relacionadas e/ou a seus dependentes (esposa, filho, pais, avós), devia apresentar declaração por escrito, com firma reconhecida, informando a situação.

Em resposta, o suplicante se pronunciou (fls. 018) dizendo apenas que "estamos encaminhando, como solicitado, os documentos relacionados nos itens 1 a 5 do termo de intimação. Quanto aos elementos, constantes do item 6, do mesmo termo, não temos conhecimento, e estamos averiguando se esses fatos realmente aconteceram, pois a pessoa que controlava não está mais trabalhando conosco, e ao que consta, está trabalhando nos Estados Unidos da América do Norte".

Nota-se, ainda, que insatisfeita, a autoridade fiscal reintimou o fiscalizado por três vezes, em 10/04/02 (fls. 039), 17/05/02 (fls. 043) e 09/07/02 (fls. 045) a "prestar os esclarecimentos e/ou apresentar todos os documentos e comprovantes solicitados através do termo de início de ação fiscal lavrado e não atendido integralmente até a presente data". O contribuinte não se pronunciou, o que deu causa a lavratura de novo Termo de Intimação Fiscal em 29/08/02 (fls. 048), o qual, por não ter sido atendido, foi renovado em 04/10/02 (fls. 075). Como nas vezes anteriores, o contribuinte não atendeu à intimação.

Desta forma, não há muito para se discutir sobre a matéria de mérito propriamente dita, já que embora pesasse sobre o contribuinte indício robusto de omissão



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.007498/2002-64  
Acórdão nº. : 104-20.274

de rendimentos, representado por grande quantidade de recibos com sua assinatura, com indicação de pagamentos de serviços de odontologia, ele nada fez para provar que a acusação era improcedente, ou, melhor, tudo o que fez foi dizer, no início do procedimento de fiscalização e depois na impugnação que a emissão dos recibos resultou de descontrole em seu consultório, obra de sua ex-secretária, hoje residente nos Estados Unidos.

Como já se manifestou o relator da matéria em Primeira Instância "alegar e não provar é o mesmo que não alegar. O contribuinte fez grave acusação de que sua ex-secretária desorganizou seu consultório e emitiu recibos não representativos de serviços efetivamente realizados e pagos, porém nada trouxe para provar a alegação. Ora, se a ex-secretária emitiu recibos "frios" e como tal obra arranhou a imagem profissional do seu empregador e lhe arranjou transtornos de natureza tributária e penal, era de esperar que ele tivesse tomado medidas judiciais contra ela. Não consta que isso tenha sido feito. Aliás, o autuado sequer declinou o nome e a qualificação de sua ex-secretária, o que faz indagar se ela realmente existiu ou se não passa de fantasma criado pela defesa. Tudo o que foi informado sobre a ex-secretária é que ela se encontra atualmente nos Estados Unidos".

É de se esclarecer ainda, que a legislação estatui que despesas necessárias à atividade de profissional autônomo somente podem ser deduzidas do montante do rendimento auferido quando provada com documentos hábeis e idôneos escriturados em Livro Caixa.

É cristalino que no caso dos autos a grande discussão gira em torno de matéria de prova e 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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.007498/2002-64  
Acórdão nº. : 104-20.274

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 de rigor, portanto, o uso subsidiário do 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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.007498/2002-64  
Acórdão nº. : 104-20.274

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 exhaustivamente se, de fato, ocorreu a 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.

Diz-se isto tudo porque no caso dos autos – fls. 837 - o suplicante afirma que “Não é nada disso, se os supostos clientes do Recorrente pessoas físicas retificaram sua declaração, pagaram o imposto e não mais realizar dedução, equivale a dizer que reconheceram que não houve pagamento ao recorrente e ponto final”.

Ora, os recibos firmados pelo suplicante, fato aliado à sua inércia na busca de provas de que não emitiu aqueles documentos, já é o suficiente para imputar o fato como real, já que o suplicante fora intimado por diversas vezes para esclarecer a sua situação e nada fez, não sendo legítimo, agora na fase recursal, argumentar que a autoridade julgadora deveria desconsiderar os valores questionados relativo as pessoas físicas que espontaneamente retificaram a sua declaração de ajuste anual para não utilizar a dedução das despesas médicas em nome do suplicante, anteriormente declaradas.

Ademais, é cristalino nos autos que estas pessoas físicas confirmaram de que realizaram pagamentos ao suplicante, mas que desejavam retificar suas declarações de ajuste anual para pagar o imposto que haviam deixado de pagar pela utilização das aludidas despesas.

Só posso concordar com o relator da matéria em Primeira Instância de que a pretensão manifestada de rever as declarações de rendimentos apresentadas não implica redução automática do rendimento discutido nos presentes autos. E isso porque os



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.007498/2002-64  
Acórdão nº. : 104-20.274

contribuintes confirmaram que realizaram os pagamentos representados pelos recibos de que têm em mãos.

A jurisprudência deste Primeiro Conselho de Contribuintes é clara a respeito do ônus da prova. Pretender a inversão do ônus da prova, como formalizado na peça recursal, agride não só a legislação, como a própria racionalidade. 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.

Ora, não é lícito obrigar-se a Fazenda Nacional a substituir o particular no fornecimento da prova que a este competia.

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

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

Teve o suplicante, seja na fase fiscalizatória, fase impugnatória ou na fase recursal, oportunidade de exhibir documentos que comprovem as alegações apresentadas. Ao se recusar ou se omitir à produção dessa prova, em qualquer fase do processo, a presunção "*juris tantum*" acima referida, necessariamente, transmuda-se em presunção "*jure*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.007498/2002-64  
Acórdão nº. : 104-20.274

et de jure”, suficiente, portanto, para o embasamento legal da tributação, eis que plenamente configurado o fato gerador.

Em resumo, na hipótese em litígio, a Fazenda Pública tem a possibilidade de exigir o imposto de renda com base na presunção legal e a prova para infirmar tal presunção há de ser produzida pelo contribuinte que é a pessoa interessada para tanto.

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 meia dúzia de argumentos sem vincular a matéria ao valor lançado, num universo de contradições, para pretender derrubar a presunção legal apresentada pelo fisco, já que o dever da guarda dos contratos/recibos/documentos, juntamente com a informação dos valores pagos/recebidos é do próprio suplicante, não há como transferir para a autoridade lançadora tal ônus, muito menos pretender que a autoridade julgadora transforme o julgamento em diligências para produzir provas junto ao próprio contribuinte, cujo ônus é exclusivamente seu.

Quanto ao lançamento da multa de lançamento de ofício exigida de forma isolada pelo recolhimento em atraso do carnê-leão, se faz necessário destacar que o lançamento da multa isolada engloba somente valores recebidos de pessoas físicas (carnê-leão), mensalmente apurados e informados na Declaração de Ajuste Anual, porém, recolhidos em atraso.

A Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, ao tratar do Auto de Infração com tributo e sem tributo dispôs:



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.007498/2002-64  
Acórdão nº. : 104-20.274

“Art. 43 – Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente à multa ou juros de mora, isolada ou conjuntamente.

Parágrafo único – Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Art. 44 – Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I – de setenta e cinco por cento, nos casos de pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II – (omissis).

§ 1º - As multas de que trata este artigo serão exigidas:

I – juntamente com o tributo ou contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos;

II – isoladamente quando o tributo ou contribuição houver sido pago após o vencimento do prazo previsto, mas sem o acréscimo de multa de mora;

III – isoladamente, no caso de pessoa física sujeita ao pagamento mensal do imposto (carnê-leão) na forma do art. 8º da Lei n.º 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de fazê-lo, ainda que não tenha apurado imposto a pagar na declaração de ajuste.”

Da análise dos dispositivos legais retro transcritos é possível se concluir que para aquele contribuinte, submetido à ação fiscal, após o encerramento do ano-calendário, que deixou de recolher o “carnê-leão” que estava obrigado, existe a aplicabilidade da multa de lançamento de ofício exigida de forma isolada.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.007498/2002-64  
Acórdão nº. : 104-20.274

É cristalino o texto legal quando se refere às normas de constituição de crédito tributário, através de auto de infração sem a exigência de tributo. Do texto legal conclui-se que não existe a possibilidade de cobrança concomitante de multa de lançamento de ofício juntamente com o tributo (normal) e multa de lançamento de ofício isolada sem tributo, ou seja, se o lançamento do tributo é de ofício deve ser cobrada a multa de lançamento de ofício juntamente com o tributo (multa de ofício normal), não havendo neste caso espaço legal para se incluir a cobrança da multa de lançamento de ofício isolada. Por outro lado, quando o lançamento de exigência tributária for aplicação de multa isolada, só há espaço legal para aquelas infrações que não foram levantadas de ofício, a exemplo da apresentação espontânea da declaração de ajuste anual com previsão de pagamento de imposto mensal (carnê-leão) sem o devido recolhimento, caso típico da aplicação de multa de lançamento de ofício isolada sem a cobrança de tributo, cabendo neste além da multa isolada a cobrança de juros de mora de forma isolada, entre o vencimento do imposto até a data prevista para a entrega da declaração de ajuste anual, já que após esta data o imposto não recolhido está condensado na declaração de ajuste anual.

Desta forma, entendo cabível, a partir de 1º de janeiro de 1997, a multa de ofício prevista no art. 44, § 1º, inciso III, da Lei nº 9.430, de 1996, exigidos isoladamente, sob o argumento do não recolhimento do imposto mensal (carnê-leão), previsto no artigo 8º, da Lei nº 7.713, de 1988, informado na Declaração de Ajuste Anual, ou seja, é cabível a exigência da multa isolada de 75% sobre o carnê-leão apurado nas declarações da suplicante relativo aos anos-calendário de 1997 a 2000, não objeto de lançamento de ofício.

Da mesma forma, não procede a argumentação do suplicante no que se refere à multa de lançamento de ofício normal de 75%, já que a falta ou insuficiência de recolhimento do imposto dá causa a lançamento de ofício, para exigi-lo com acréscimos e penalidades legais. Desta forma, é perfeitamente válida a aplicação da penalidade prevista no inciso I, do artigo 4º da Lei nº 8.218/91, reduzida na forma prevista no art. 44, I, da Lei nº



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.007498/2002-64  
Acórdão nº. : 104-20.274

9.430/96. Sendo inaplicável às penalidades pecuniárias de caráter punitivo o princípio de vedação ao confisco.

Assim, a multa de 75% é devida, 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, sendo incabível a alegação de inconstitucionalidade baseada na noção de confisco, por não se aplicar o disposto constitucional à espécie dos autos.

Quanto à aplicação da multa de lançamento de ofício exigida de forma isolada, sobre os rendimentos omitidos por pessoa física, mesmo que sua origem derive de rendimentos tipicamente de carnê-leão (rendimentos recebidos de pessoas físicas), devem sofrer tributação no ajuste anual, sendo indevida a exigência da multa isolada pela falta de recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão), à inteligência do artigo 55, inciso XIII e parágrafo único do RIR/99 (Decreto nº 3.000/99).

A Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, ao tratar do Auto de Infração com tributo e sem tributo dispôs:

\*Art. 43 – Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente à multa ou juros de mora, isolada ou conjuntamente.

Parágrafo único – Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente





MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.007498/2002-64  
Acórdão nº. : 104-20.274

ao vencimento do prazo até o mês anterior ao pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Art. 44 – Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I – de setenta e cinco por cento, nos casos de pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II – (omissis).

§ 1º - As multas de que trata este artigo serão exigidas:

I – juntamente com o tributo ou contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos;

II – isoladamente quando o tributo ou contribuição houver sido pago após o vencimento do prazo previsto, mas sem o acréscimo de multa de mora;

III – isoladamente, no caso de pessoa física sujeita ao pagamento mensal do imposto (carnê-leão) na forma do art. 8º da Lei n.º 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de fazê-lo, ainda que não tenha apurado imposto a pagar na declaração de ajuste;

(...).

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.





MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.007498/2002-64  
Acórdão nº. : 104-20.274

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Da análise dos dispositivos legais retro transcritos é possível se concluir que para aquele contribuinte, submetido à ação fiscal, após o encerramento do ano-calendário, que deixou de recolher o “carnê-leão” que estava obrigado, existe a aplicabilidade da multa de lançamento de ofício exigida de forma isolada, bem como os juros de mora limitados entre a data do vencimento da obrigação até a data prevista para a entrega da declaração de ajuste anual.

É cristalino o texto legal quando se refere às normas de constituição de crédito tributário, através de auto de infração sem a exigência de tributo. Do texto legal conclui-se que não existe a possibilidade de cobrança concomitante de multa de lançamento de ofício juntamente com o tributo (normal) e multa de lançamento de ofício isolada sem tributo, ou seja, se o lançamento do tributo é de ofício deve ser cobrada a multa de lançamento de ofício juntamente com o tributo (multa de ofício normal), não havendo neste caso espaço legal para se incluir a cobrança da multa de lançamento de ofício isolada. Por outro lado, quando o lançamento de exigência tributária for aplicação de multa isolada, só há espaço legal para aquelas infrações que não foram levantadas de ofício, a exemplo da apresentação espontânea da declaração de ajuste anual com previsão de pagamento de imposto mensal (carnê-leão) sem o devido recolhimento, caso típico da aplicação de multa de lançamento de ofício isolada sem a cobrança de tributo, cabendo neste além da multa isolada a cobrança de juros de mora de forma isolada, entre o vencimento do imposto até a data prevista para a entrega da declaração de ajuste anual, já que após esta data o imposto não recolhido está condensado na declaração de ajuste anual.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.007498/2002-64  
Acórdão nº. : 104-20.274

Assim sendo, é de se excluir da tributação a multa de lançamento de ofício exigida de forma isolada em concomitância com a multa de lançamento de ofício exigida com o tributo.

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

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

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

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

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.007498/2002-64  
Acórdão nº. : 104-20.274

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.

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

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

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.007498/2002-64  
Acórdão nº. : 104-20.274

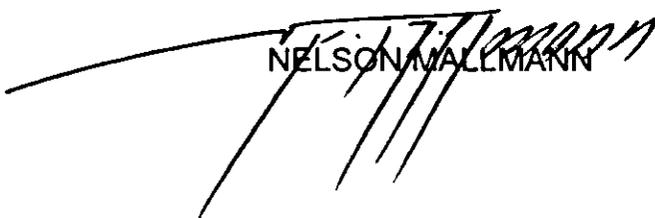
Não se deve a pretexto de negar validade a uma lei pretensamente inconstitucional, praticar-se inconstitucionalidade ainda maior, consubstanciada no exercício de competência de que este Colegiado não dispõe, pois que deferida a outro Poder.

Desta forma, entendo que o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, a partir de abril de 1995, deverá ser acrescido de juros de mora em percentual equivalente à taxa referencial SELIC, acumulada mensalmente, tal qual consta do lançamento do crédito tributário.

Enfim, a matéria se encontra longamente debatida no processo, sendo despidendo maiores considerações.

Diante do conteúdo dos autos e pela associação de entendimento sobre todas as considerações expostas no exame da matéria e por ser de justiça, voto no sentido de REJEITAR a preliminar de decadência e, no mérito, DAR provimento parcial ao recurso para excluir da exigência tributária a multa isolada lançada em concomitância com a multa de ofício.

Sala das Sessões - DF, em 10 de novembro de 2004

  
NELSON MALLMAN