



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



Processo nº 10950.002987/2006-15
Recurso nº 159.118 Voluntário
Acórdão nº 3402-00.104 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 01 de junho de 2009
Matéria IRPF
Recorrente AHMAD HASSAN ABU NOUH
Recorrida 2ª TURMA/DRJ-CURITIBA/PR

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2002, 2003

DECADÊNCIA - AJUSTE ANUAL - LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - Sendo a tributação das pessoas físicas sujeita a ajuste na declaração anual e independente 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.

AUTO DE INFRAÇÃO - NULIDADE - Não está inquinado de nulidade o auto de infração lavrado por autoridade competente e que não tenha causado preterição do direito de defesa, efetuado em consonância com o que preceitua o art. 142 do Código Tributário Nacional, especialmente se o sujeito passivo, em sua defesa, demonstra pleno conhecimento dos fatos que ensejaram a sua lavratura, exercendo, atentamente, o seu direito de defesa.

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).

ALEGAÇÃO DE ERRO NA DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO - Sendo o contribuinte titular da contas bancária cujas remessas foram consideradas como dispêndios/aplicações na apuração do acréscimo patrimonial a descoberto, e não constando dos autos comprovação hábil e idônea que demonstre o contrário é de se manter os valores como realização de dispêndios/aplicações.



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 - SALDO 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.

RENDIMENTOS ISENTOS OU NÃO TRIBUTÁVEIS - DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS - COMPROVAÇÃO DA EFETIVIDADE - Os fatos registrados na escrituração de pessoa jurídica, da qual o contribuinte é sócio, são tidos como verdadeiros desde que respaldados por documentação hábil e idônea. O simples registro de distribuição de lucros na escrituração da empresa e a respectiva informação na Declaração de Ajuste do sócio, por si só, são insuficientes para comprovar a saída do numerário da pessoa jurídica e ingresso no patrimônio da pessoa física do sócio.

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.

SANÇÃO TRIBUTÁRIA - MULTA QUALIFICADA - JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO - EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - A evidência da intenção dolosa exigida na lei para a qualificação da penalidade aplicada há que aflorar na instrução processual, devendo ser inconteste e demonstrada de forma cabal. A prestação de informações ao fisco divergente de dados levantados pela fiscalização, a movimentação bancária desproporcional aos rendimentos declarados, mesmo de forma continuada, bem como a apuração de remessas bancárias realizadas através de conta de titularidade do contribuinte no exterior não justificados, independentemente do montante movimentado, 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 exigi-lo com acréscimos e penalidades legais. A multa de lançamento de ofício é devida em face da infração às regras instituídas pelo Direito Fiscal e, por não constituir tributo, mas penalidade pecuniária prevista em lei, é inaplicável o



conceito de confisco previsto no inciso V, do art. 150 da Constituição Federal.

INCONSTITUCIONALIDADE - O Primeiro Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária (Súmula 1º CC nº 2).

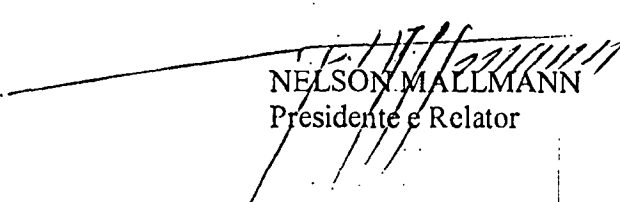
ACRÉSCIMOS LEGAIS - JUROS MORATÓRIOS - A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos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

Preliminares rejeitadas.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por AHMAD HASSAN ABU NOUH.

ACORDAM os Membros da Segunda Turma Ordinária da Quarta Câmara da 3ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos, REJEITAR as preliminares argüidas pelo Recorrente e, no mérito, DAR provimento PARCIAL ao recurso para desqualificar a multa de ofício reduzindo-a ao percentual de 75%, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


NELSON MALLMANN
Presidente e Relator

FORMALIZADO EM: 03 AGO 2009

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA, HELOÍSA GUARITA SOUZA, ANTONIO LOPO MARTINEZ, RAYANA ALVES DE OLIVEIRA FRANÇA, AMARYLLES REINALDI E HENRIQUES RESENDE (Suplente Convocada), PEDRO ANAN JÚNIOR e GUSTAVO LIAN HADDAD.



Relatório

AHMAD HASSAN ABU NOUH, contribuinte inscrito no CPF/MF 004.603.039-53, com domicílio fiscal na cidade de Maringá, Estado do Paraná - à Rua Estácio de Sá, nº 374 - Bairro Zona 02, jurisdicionado a DRFB em Maringá - PR, inconformado com a decisão de Primeira Instância de fls. 537/555, prolatada pela Segunda Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal de Julgamento do Brasil em Curitiba - PR, recorre, a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 561/606.

Contra o contribuinte acima mencionado foi lavrado, em 24/11/06, Auto de Infração de Imposto de Renda Pessoa Física (fls. 375/381), com ciência através de AR, em 29/11/06 (fls. 389), exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de R\$ 812.892,80 (padrão monetário da época do lançamento do crédito tributário), a título de Imposto de Renda Pessoa Física, acrescidos da multa de lançamento de ofício qualificada de 150% e dos juros de mora de, no mínimo, de 1% ao mês, calculados sobre o valor do imposto de renda, relativo aos exercícios de 2002 e 2003, correspondente aos anos-calendário de 2001 e 2002, respectivamente.

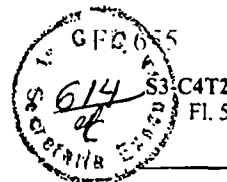
A exigência fiscal em exame teve origem em procedimentos de fiscalização de Imposto de Renda, onde a autoridade lançadora entendeu haver omissão de rendimentos tendo em vista a variação patrimonial a descoberto, onde se verificou excesso de aplicações sobre origens, não respaldado por rendimentos declarados/comprovados, conforme demonstrado e descrito no Termo de Verificação Fiscal em anexo, que é parte integrante deste Auto de Infração. 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.

Os Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil, responsáveis pela constituição do crédito tributário, esclarecem, ainda, através do Termo de Verificação Fiscal (fls. 358/374) entre outros, os seguintes aspectos:

- que a presente ação fiscal foi instaurada a partir das irregularidades apontadas nos documentos a seguir citados juntamente com o modus operandi descrito como Operação Beacon Hill, fiscalização esta determinada pelo Delegado da Receita Federal em Maringá - PR;

- que em virtude das investigações realizadas a partir da Comissão Parlamentar de Inquérito (CPI) do Banestado, constatou-se que a empresa Beacon Hill Service Corporation, doravante denominada "BHSC", foi identificada como uma das maiores beneficiárias de recursos oriundos daquele banco brasileiro, configurando um verdadeiro sistema financeiro paralelo globalizado;

- que, desta forma, no curso do inquérito instaurado para apurar crime contra o Sistema Financeiro Nacional e contra a Ordem Tributária, o Departamento de Polícia Federal solicitou ao Juízo da 2ª Vara Criminal Federal de Curitiba, Paraná, a quebra de sigilo bancário no exterior da empresa BHSC, sediada em Nova Iorque, Estados Unidos da América, que



atuava, como preposto bancário-financeiro de Pessoas Físicas ou Jurídicas representadas por cidadãos brasileiros, dentre outros, em agência do JP Morgan Chase Bank;

- que o Juízo da 2ª Vara Criminal Federal de Curitiba – PR encarregou a autoridade policial presidente do inquérito de obter a documentação pertinente, a qual oficiou à Promotoria do Distrito de Nova Iorque sobre o afastamento do sigilo bancário e pedido de investigação criminal nos EUA;

- que em 09 de setembro de 2003, a Promotoria apresentou as mídias eletrônicas e documentos contendo dados financeiros relativos à empresa Beacon Hill, após decisão judicial prolatada em 29 de agosto de 2003;

- que estas informações e documentos foram trazidos para o País pela autoridade policial, e, em 20 de abril de 2004, conforme decisão da 2ª Vara Criminal Federal de Curitiba / PR, houve a transferência dos dados à receita Federal. A fim de proceder ao exame dos fatos e documentos mencionados, foi constituída Equipe Especial de Fiscalização, nos termos da Portaria SRF nº 463, de 30 de abril de 2004, integrando representantes das áreas de Fiscalização, Aduana e Pesquisa e Investigação;

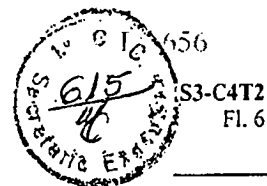
- que com base nos elementos apresentados, evidenciou-se que diversos contribuintes nacionais enviaram e/ou movimentaram divisas no exterior, à revelia do Sistema Financeiro Nacional, ordenando, remetendo ou se beneficiando de recursos em divisas estrangeiras, utilizando-se de contas/subcontas mantidas no “JP Morgan Chase Bank” pela empresa “Beacon Hill Service Corporation”, a qual representava “doleiros” brasileiros e/ou empresas off shore com participação de brasileiros;

- que o sujeito passivo, Sr. Ahmad Hassan Abou Nough, inscrito no CPF nº 004.603.039-53, residente e domiciliado na Rua Estácio de Sá, nº 374, Zona 02, na cidade de Maringá, Paraná, cuja ocupação principal é a de dirigente, presidente e diretor de empresa industrial. Apresentou a Declaração de Ajuste Anual de Imposto de Renda Pessoa Física nos anos-calendário de 2001 e 2002 no modelo simplificado;

- que destarde seu cônjuge virago, a Sra. Raife Ali Wardani, inscrita no CPF nº 005.117.419-79, cujos rendimentos foram considerados pela presente fiscalização, apresentou também, nos anos-calendário de 2001 e 2002, a Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda Pessoa Física no modelo simplificado;

- que no que tange aos recursos transacionados no exterior, elencados na Representação Fiscal elaborada pela Equipe Especial de Fiscalização, constituída nos termos da Portaria SRF nº 463, de 2004, o sujeito passivo afirma que tais valores são provenientes de rendimentos percebidos pelo usufruto de terras inventariadas no Líbano, herdadas em virtude do falecimento de seus pais e que passaram, após determinado tempo, a ser administradas por seu sobrinho, o Sr. Subhi Abou Nout;

- que segundo os documentos apresentados (fls. 184/193), após a partilha da herança coube a cada herdeiro 700 (setecentas) porções de terras. Assim na tentativa de mensurar a parte que lhe cabia na herança dos pais, o sujeito passivo informa que 10 (dez) porções de terras equivalem a 1(um) alqueire de terras brasileiras e que o valor aproximado de cada conjunto de 10 (dez) porções varia entre US\$ 5.000,00 (cinco mil dólares americanos) a US\$ 7.000,00 (sete mil dólares americanos) de acordo com a economia regional, tendo em vista a notória instabilidade daquele país;



- que afirma também que, conforme convencionado com os demais herdeiros, o usufruto obtido em razão da exploração destas terras eram depositados em uma conta conjunta que possuía com o Ar. Ali Mohamad Abou Fares, todavia esclarece que este não movimentou a referida conta;

- que, assim, com o escopo de justificar as transações bancárias efetuadas, o sujeito passivo relata que em razão da instabilidade incidente sobre a administração de terras naquele país transferiu em 11/04/2001 a quantia de US\$ 183.000,00 e em 20/06/2002 o montante de US\$ 201.174,55 para a conta bancária do Sr. Subhi Abou Nough, mantida no MTB Hudson Bank;

- que no que concerne à responsabilidade de tais operações bancárias, considerando que de acordo com a mídia computacional relativa à primeira transação financeira (doc. fl. 08), ocorrida em 11/04/2001, no valor de US\$ 183.000,00, figuravam como ordenante o sujeito passivo e o Sr. Ali Mohamad Abou Fares, inscrito no CPF 013.534.979-68, estes esclarecem, por meio de declaração (fl. 318), que o Sr. Ali não possuía vínculo com a origem de tais recursos, como também com a destinação dada aos valores, razão pelo qual a presente fiscalização imputou apenas ao sujeito passivo as ordens de pagamentos efetuadas;

- que, ademais, propugna ainda que tais repasses de valores configurariam, na realidade, "cessão de direitos hereditários" e, por este motivo, representariam rendimentos isentos e não-tributáveis, tendo em vista que teria ocorrido mera liberalidade de valores por parte dos herdeiros, inclusive o sujeito passivo, não caracterizando acréscimo patrimonial a descoberto;

- que as ilações efetuadas pelo sujeito passivo a respeito do tratamento a ser obedecido no que se refere aos recursos transacionados no exterior vêm de encontro ao entendimento perfilhado por este trabalho de fiscalização, uma vez que no bojo dos documentos apresentados não se deparou com elementos irrefutáveis que comprovassem que os recursos mantidos em conta bancária alienígena provieram do legado hereditário percebido em razão do falecimento de seus pais.

Irresignado com o lançamento, o autuado, apresenta, tempestivamente, em 29/12/06, a sua peça impugnatória de fls. 396/428, instruído pelos documentos de fls. 429/520 solicitando que seja acolhida à impugnação e determinado o cancelamento do crédito tributário, com base, em síntese, nos seguintes argumentos:

- que se opera a decadência no presente caso, tendo em vista que restou ultrapassado o prazo de 5 (cinco) anos para o Fisco lançar o crédito tributário, após nascida a obrigação. O crédito não foi constituído no prazo legal determinado pela lei. A decadência tributária atinge o direito de lançar ou constituir o crédito;

- que não assistem razão aos Auditores Fiscais quando tributam alegadas rendas, considerando que o fato gerador tenha ocorrido nos anos de 2001 e 2002, sendo que neste ano deu-se a transferência. Reitera-se que os depósitos ocorreram desde a morte do Sr. Assan Abou Nough, em 30/06/1973, conforme já afirmado e comprovado no Processo Administrativo em epígrafe;

- que conforme já tratado em resposta ao Mandado de Procedimento Fiscal, em 30/06/1973, faleceu no Líbano o patriarca Sr. Assan Abou Nough, proprietário de terras, deixando bens a serem partilhados entre sua esposa Alifa Youssef Ayoub e seus filhos:



Mohamad, Ahmad (ora contribuinte), Nayfe, Jamile, Fatme e Hourie, conforme comprova Certidão de óbito juntado às fls. 188 do Auto de infração;

- que em 02/05/1985 faleceu a esposa e matriarca Alifa Youssef Ayoub, conforme igualmente comprova a Certidão de Óbito às fls. 190;

- que em 02/12/1998 foi aberto inventário da herança deixada pelos pais do contribuinte, restando a cada herdeiro o montante de 700 (setecentas) porções, conforme comprova cópia de inventário às fls. 184/186;

- que após a morte do patriarca, coube ao filho Mohamad Abou Nouh a administração das terras em questão, o qual, na maior parte do tempo, manteve o cultivo de uva;

- que, no entanto, resolveram os irmãos que, descontadas as despesas e demais retenções necessárias, qualquer valor resultante do usufruto daquelas terras deveriam ser depositadas, considerando que ainda não haviam chegado a uma conclusão quanto à destinação dos recursos, os quais pertenciam a todos os herdeiros e não havia interesse em partilhá-los naquele momento. Para isso, utilizaram de conta corrente já existente em nome do herdeiro Ahmad, ora sujeito passivo;

- que, em 08/07/1998, faleceu o irmão Mohamad e a partir daí tais terras passaram a ser administradas pelo respectivo herdeiro Subhi Abou Nouh, residente em Hamara, Bekaa Oeste, Líbano, sobrinho do ora contribuinte, sendo que os depósitos continuaram a ser efetuados, mesmo após abertura do inventário;

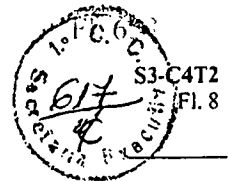
- que tendo em vista a contínua instabilidade que abatia a administração das terras, restou convencionada a necessidade de transferência de parte dos valores até então acumulados através dos depósitos, o que ocorreu em 11/04/2001, no valor de US\$ 183.000,00 e em 20/06/2002, no valor de US\$ 201.174,55;

- que importante observar que os valores depositados no Banco ABN Amro Bank não foram retirados pelo correntista, sendo apenas transferidos quando autorizado pelos demais herdeiros, para a conta corrente apresentada pelo sobrinho, o qual foi o destinatário do dinheiro até então acumulado;

- que não há se falar em necessidade de alienação dos referidos quinhões, como que os Auditores Fiscais, visto que os depósitos ocorridos originaram-se de depósitos de usufruto das terras inventariadas no Líbano, considerando que os herdeiros não haviam chegado a uma conclusão quanto à destinação dos recursos;

- que como tais depósitos no ABN Amro Bank, acumulou-se o montante em questão, o qual não foi retirado pelo correntista, sendo apenas transferido quando autorizado pelos demais herdeiros, para a conta corrente indicada pelo sobrinho, o qual foi o destinatário do dinheiro até então acumulado;

- que se observa, outrossim, que o contribuinte, ora sujeito passivo, trata-se de pessoa de idade avançada, idônea, de caráter ilibado, que sempre contribuiu devidamente para os cofres públicos, não havendo quaisquer antecedentes que desabone sua conduta, a ponto de, inadvertidamente, ser apontado como incurso em crime contra o Sistema Financeiro e Tributário Nacional;



- que é importante salientar que todos os depósitos ocorridos, oriundos do usufruto das terras do Líbano em nenhum momento pertenciam ao sujeito passivo, mas sim a todos os herdeiros em comum, até acordarem sobre as transferências. Portanto, entendeu o impugnante que não haveria a obrigatoriedade de declaração dos mesmos, considerando que tais valores não lhe pertenciam;

- que quanto a cessão de direitos hereditários, atribuídos ao sobrinho Sr. Subhi Abounouh, informa o contribuinte que os motivos que o levaram a considerar os valores como rendimentos isentos e não-tributáveis, são os seguintes;

Com a transmissão dos valores a título de usufruto, os quais vinham sendo depositados na conta corrente em questão (Banco ABN), considera-se que ocorreu a renúncia, ou, tecnicamente dizendo, uma cessão de direitos hereditários a que fazia "jus" todos herdeiros, sem qualquer ônus para os cessionários.

Houve mera liberalidade dos doadores/cedentes, dentre os quais se inclui o contribuinte. Não há qualquer caracterização de acréscimo patrimonial, que seria fato gerador para incidência do respectivo imposto de renda; ao contrário, tem-se que com a transferência dos valores, ocorreu uma "redução do patrimônio", visto que sua monta parte deixou de integrar ao patrimônio do contribuinte, em favor do donatário (sobrinho), sem qualquer contravantagem ressarcitória.

Esclarece ainda que, desde as transferências em questão, o usufruto passou a ser integralmente revertido a favor do sobrinho que administra as terras, não sendo mais necessária a realização de qualquer depósito.

- que importante ressaltar que o numerário em espécie no valor de R\$ 140.000,00, disponíveis em 31/12/2000, conforme declarado no exercício de 2001, deve ser acatado pela autoridade administrativa, tendo em vista que não há norma vigente que impeça o contribuinte de manter numerário em espécie independentemente do valor;

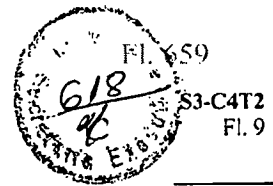
- que se destaca, ainda, que em dezembro de 2000, o contribuinte e sua cônjuge & Wardini Ltda., no valor de R\$ 101.597,26;

- que, outrossim, mesmo desconsiderando o valor de R\$ 140.000,00 em espécie, conforme declarado, vale ressaltar que em janeiro de 2001, restaria saldo disponível de R\$ 55.942,93, referente ao mês de dezembro de 2000, como aponta o Demonstrativo Mensal da Evolução Patrimonial referente ao ano-calendário de 2000, em anexo;

- que é flagrante a violação a sólidos princípios constitucionais no presente caso, dentre eles: a) Princípio do Não Confisco, b) Princípio da Razoabilidade, c) Princípio da Proporcionalidade, d) Princípio da Capacidade Contributiva, e) Princípio da Dosimetria da pena, entre outros.

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

- que o contribuinte, preliminarmente, argui nulidade da autuação por infringir o texto legal, abuso por excesso ou desvio de poder, por ser ato administrativo que



padece de vício de ilegitimidade e configurar prática de ato ilegal pela administração e infringir princípios do direito público;

- que a nulidade por preterição do direito de defesa, como se infere do art. 59, II, do Decreto 70.235, de 1972, somente pode ser declarada quando o cerceamento está relacionado aos despachos e às decisões, ou seja, somente pode ocorrer em uma fase posterior à lavratura do auto de infração;

- que quaisquer outras irregularidades, incorreções e omissões não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, a teor do art. 60 do Decreto nº 70.235, de 1972. Caso não influam na solução do litígio, também prescindirão de saneamento;

- que também argúi a decadência do lançamento, entendendo que o fato gerador do IR se dá no momento da aquisição da disponibilidade econômica e que o prazo do art. 173, I do CTN, de 5 (cinco) anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado é contado a partir do dia 1º de janeiro do exercício após auferida a renda, tendo sido ultrapassado quando da presente autuação;

- que o fato gerador do imposto sobre os rendimentos sujeitos ao ajuste anual somente se aperfeiçoa no momento em que se completa o período de apuração dos rendimentos e deduções; 31 de dezembro de cada ano-calendário, mesmo estando o contribuinte obrigado a sofrer retenção do imposto de renda na fonte pagadora ao longo do ano-calendário, à medida que recebe rendimentos tributáveis, ou ao recolhimento mensal do tributo, quando sujeitos ao carnê-leão;

- que somente a partir de 1º de janeiro de 2003 (exercício seguinte ao que o lançamento poderia ser efetuado) é que começa a fluir o prazo de decadência, para os rendimentos percebidos no ano-calendário 2001, encerrado em 31/12/2001, sendo a declaração de ajuste anual entregue até 30/04/2002, completando-se os 5 (cinco) anos em 31/12/2007, data posterior à ciência que foi em 29/11/2006;

- que o litigante entende ser incorreta a constatação fiscal de que os fatos geradores tivessem ocorrido nos anos-calendário 2001 e 2002, quando da transferência dos recursos mantidos na sua conta bancária no exterior, para a conta de seu sobrinho Subhi Abou Nouh, residente no Líbano e administrador das terras, herdeiro final desse espólio; assevera que tal recurso provém de resultados do cultivo de uvas em terras de propriedade de todos os herdeiros e que foram depositados de comum acordo na conta bancária do ora impugnante, aos poucos, acumulando-se o saldo desde a morte do pai em 30/06/1973;

- que conforme documentos de fls. 24/25 e descrição à fl. 362/363, o sujeito passivo enviou, por meio de conta mantida no MTB CBC Hudson Bank, mediante ordens de pagamento que emitiu: a) a partir da conta bancária nº 457167352822, ABN AMRO Bank, Asuncion, Paraguay, R\$ 396.048,60 em 11/04/2001 em 11/04/2001, destinados à conta nº 30172896 Gabanas Capital Inc, em Nova York, EUA; b) e a partir da conta 603.0508 do ABN AMRO Bank, Asuncion, Paraguay, R\$ 537.138,72, em 20/06/2002, com o mesmo destino que a ordem anterior;

- que nenhuma dessas contas constava das declarações de bens entregues pelo contribuinte;



- que se destaque que não constam as terras herdadas das declarações de ajuste anuais apresentadas pelo contribuinte, fls. 62/73, nem do cônjuge, fls. 81/89, sendo que há obrigatoriedade de declarar tais bens situados em outro país, assim como contas bancárias e aplicações financeiras mantidas no exterior, conforme determina o art. 798 do RIR/99, e instruções contidas no manual de preenchimento da declaração de ajuste anual;

- que nenhuma prova documental foi apresentada dos alegados depósitos provenientes do Líbano, realizados aos poucos desde 1973, de rendimentos proporcionados pelas terras, que justificariam os valores remetidos. Por isso, não está comprovada a origem dos recursos comprovadamente remetidos para a conta nº 30172896 Gabanas Capital Inc, em Nova York, EUA, identificados pelos documentos que deram início ao presente processo, fls. 24/25;

- que o contribuinte reivindica que o demonstrativo de fls. 321, relativo ao ano-calendário 2001, deveria incluir como fonte de recursos em janeiro R\$ 140.000,00 de dinheiro em espécie declarados como em seu poder em 31/12/2000, fl. 65, justificando que só em distribuição de lucros da empresa Bounouh & Wardani Ltda, ele e o cônjuge perceberam R\$ 101.597,62; e caso não aceitos os R\$ 140.000,00, mesmo assim, o demonstrativo que elaborou e que anexa a fl. 431, evidencia saldo positivo de R\$ 55.942,23 no final de 2000;

- que, primeiramente, há de se destacar que o ano-calendário de 2000 não foi objeto de verificação fiscal nem do MPF, portanto não havia justificativa para a fiscalização proceder à recomposição do fluxo de caixa; quanto ao fato de existirem possíveis sobras de caixa ao final daquele período, vale lembrar que a passagem de recursos de um exercício financeiro para outro só é admitida na hipótese de haver provas da efetiva disponibilidade do montante;

- que a aceitação de numerário em espécie declarado está condicionada à comprovação dessa disponibilidade em 31/12/2000: extrato bancário evidenciando saque do valor, registros contábeis de contabilidade mantida pela pessoa jurídica em obediência aos princípios contábeis aceitos, comprovando a entrega do numerário ao interessado na data, escritura de venda de bem, consignando o pagamento em espécie na data, e análogos;

- que o contribuinte não comprovou quando teria efetuado o depósito desse numerário na c/c mantida no exterior e de onde foram remetidos os recursos que evidenciaram a variação patrimonial a descoberto, pelo contrário, nega ter utilizado qualquer recurso seu, alegando e tentando comprovar documentalmente, que seriam rendimentos depositados pelo sobrinho residente no Líbano, a quem teria simplesmente devolvido tais valores, ou seja, enquanto alega que teria R\$ 140.000,00 em espécie desde o último dia do ano-calendário anterior, o que implica que tal numerário teria sido mantido em "caixa" até os momentos das remessas para o exterior, em paralelo, afirmou que nada depositou na conta mantida no exterior, e que essa conta recebeu recursos do Líbano, a justificar as remessas;

- que solicita perícia sobre a sua real evolução patrimonial, visando desqualificar a autuação, ou seja, pugna por transferir para a fiscalização, a tarefa de comprovar aquilo que é de sua responsabilidade, além de que, esse pedido significa refazer o trabalho fiscal;

- que se tem que a variação patrimonial a descoberto teve origem em remessas para o exterior de recursos, originados em conta corrente mantida no exterior pelo autuado, conta e valores esses não declarados; assim, configura-se que o elemento subjetivo da



conduta adotada pelo contribuinte é o dolo genérico, que se apresenta como vontade consciente e livre de omitir a informação, ou de prestá-la de forma adulterada, vale dizer, falsa, não verdadeira; além do dolo genérico, no presente caso, também se verificou o dolo específico, caracterizado pela intenção voltada à redução e à omissão do tributo devido.

As ementas que consubstanciam a presente decisão são as seguintes:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2001, 2002

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE.

Somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

DECADÊNCIA.

O prazo de decadência no lançamento de ofício é contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido feito.

FATO GERADOR.

Quanto à data de ocorrência do fato gerador, verifica-se que, além da incidência mensal do IRPF, à medida que os rendimentos forem percebidos, a legislação determina que a apuração definitiva do imposto ocorre na declaração anual de ajuste.

REMESSA DE RECURSOS. RECURSOS DE TERCEIROS. FALTA DE COMPROVAÇÃO.

Inaceitável alegação, que a documentação apresentada não comprova, de que se trataria de mera devolução de recursos pertencentes a terceiros, a remessa de valores a partir de conta mantida pelo contribuinte no exterior e não declarada.

NUMERÁRIO. SALDO DE FINAL DE EXERCÍCIO. APROVEITAMENTO NO EXERCÍCIO SEGUINTE.

Valores declarados como "numerário em espécie disponível" somente servem para justificar acréscimos patrimoniais se houver prova incontestada de sua existência no término do ano-calendário.

BIS IN IDEM.

Não há bis in idem no lançamento fiscal em que a variação patrimonial a descoberto apurada evidenciou recebimento de recursos cuja origem não está esclarecida e que não se encontram entre os rendimentos oferecidos à tributação.

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. APRECIÇÃO. VEDAÇÃO.



Não compete à autoridade administrativa manifestar-se quanto à inconstitucionalidade ou ilegalidade das leis, por ser essa prerrogativa exclusiva do Poder Judiciário.

PERÍCIA. QUESITOS.

Considera-se não formulado pedido de perícia genérico, sem formulação de quesitos específicos.

BENS SITUADOS NO EXTERIOR.

A legislação determina a obrigatoriedade de o contribuinte declarar bens situados em outro país.

MULTA DE OFÍCIO. APLICAÇÃO E PERCENTUAL. LEGALIDADE.

Aplicável a multa de ofício no lançamento de crédito tributário que deixou de ser recolhido ou declarado e no percentual determinado expressamente em lei.

MULTA QUALIFICADA. DOLO.

Configurado o dolo, impõe-se ao infrator a aplicação da multa qualificada prevista na legislação de regência.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC. LEGALIDADE.

Aplicam-se juros de mora por percentuais equivalentes à taxa Selic, por expressa previsão legal.

Lançamento Procedente.

Cientificado da decisão de Primeira Instância, em 02/05/07, conforme Termo constante às fls. 556/558, e, com ela não se conformando, o contribuinte interpôs, em tempo hábil (01/06/07), o recurso voluntário de fls. 561/606, instruído pelos documentos de fls. 607/608, no qual demonstra irresignação contra a decisão supra, baseado, em síntese, nas mesmas razões expendidas na fase impugnatória.

É o Relatório.

**Voto**

Conselheiro NELSON MALLMANN, Relator

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

Neste litígio está em discussão, como se pode verificar no Auto de Infração, especificamente na descrição dos fatos e enquadramento legal, omissão de rendimentos caracterizada por acréscimo patrimonial a descoberto.

Da análise preliminar da matéria, verifica-se que a autoridade lançadora entendeu haver omissão de rendimentos diante da constatação de variação patrimonial a descoberto, apurado através de "fluxo financeiro", onde se verificou excesso de aplicações sobre as origens, não respaldados por rendimentos declarados ou comprovados.

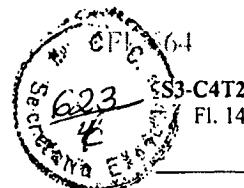
Inconformado, em virtude de não ter logrando êxito na instância inicial, o contribuinte apresenta a sua peça recursal a este E. Conselho de Contribuintes pleiteando a reforma da decisão prolatada na Primeira Instância onde, argúi, preliminarmente, a decadência do ano-calendário de 2001 e a nulidade do lançamento por cerceamento do direito de defesa e, no mérito, tece várias considerações sobre a impossibilidade de se manter o lançamento efetuado.

Assim, a pedra angular da questão fiscal de mérito trazida à apreciação desta Turma de Julgamento, se resume, como ficou consignado no Relatório, à omissão de rendimentos caracterizada por acréscimo patrimonial a descoberto. Por outro lado, existem, ainda, questões preliminares como decadência e ilegitimidade passiva.

Quanto à decadência do direito de a Fazenda Pública constituir crédito tributário estou filiado a corrente que defende 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 no encerramento do ano-calendário, ou seja, em 31 de dezembro de cada ano-calendário.

A decadência em matéria tributária consiste na inércia das autoridades fiscais, pelo prazo de cinco anos, para efetivar a constituição do crédito tributário, tendo por início da contagem do tempo o instante em que o direito nasce. Durante o quinquênio, qualquer atividade por parte do fisco em relação ao tributo faz com que o prazo volte ao estado original, ou seja, no caso de um tributo cujo prazo para sua decadência esteja para ocorrer faltando um dia, e ocorrendo o lançamento por parte do fisco, não há mais que se falar em decadência.

Inércia em matéria tributária é a falta de iniciativa das autoridades fiscais em tomar uma atitude para reparar a lesão sofrida. Tal inércia, dia a dia, corrói o direito de agir, até que ele se perca – é a fluência do prazo decadencial.



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

Aliás, a despeito da inovação introduzida pelo artigo 2º da Lei nº 7.713, de 1988, pelo qual 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 complexo) para as pessoas físicas.

Não há dúvidas, que a base de cálculo da declaração de rendimentos abrange todos os rendimentos tributáveis recebidos durante o ano-calendário diminuído das deduções pleiteadas.

Não é sem razão que o § 2º do art. 2º do decreto nº 3.000, de 1999 – RIR/99, cuja base legal é o art. 2º da lei nº 8.134, de 1990, dispõe que: “O imposto será devido mensalmente na medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, sem prejuízo do ajuste estabelecido no art. 85”. O ajuste de que trata o artigo 85 do RIR/99 refere-se à apuração anual do imposto de renda, da declaração de ajuste anual, relativamente aos rendimentos percebidos no ano-calendário.

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

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



No caso em discussão, vale a pena traçar alguns comentários acerca do denominado lançamento por homologação, previsto no art. 150, *caput*, do Código Tributário Nacional, no qual o contribuinte auxilia ostensivamente a Fazenda Pública na atividade do lançamento, cabendo ao fisco realizá-lo de modo privativo, homologando-o, conferindo a sua exatidão. Verifica-se, que o grau de participação do particular nesta espécie de lançamento atinge nível de suficiência capaz de compor a pretensão tributária limitando-se a autoridade administrativa competente tão-somente a uma atividade de controle *a posteriori* do procedimento de apuração exercido.

No lançamento por homologação, o direito subjetivo da Fazenda Nacional em constituir créditos tributários decai em cinco anos a contar da ocorrência do fato impositivo, nos termos do art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional.

A jurisprudência pacificou-se no sentido de que o prazo decadencial para Fazenda Pública constituir crédito tributário no lançamento por homologação é de 5 (cinco) anos a contar da ocorrência do fato gerador, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

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

Ora, o próprio Código Tributário Nacional 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 Código, 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, a administração tributária preparasse o lançamento. Essa é a regra básica da decadência.

De outra parte, sendo exceção o recolhimento antecipado, fixou o Código, 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 a 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, é de se refutar, também, o argumento daqueles que entendem que só pode haver homologação se houver pagamento e, por consequência, 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 Código Tributário Nacional.



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

Assim sendo, ainda que não haja pagamento, ocorrendo o fato imponible, isto é, nascida a obrigação tributária, após o decurso de 5 (cinco) anos considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito tributário se a Fazenda, nesse período, permanecer silente, privilegiando o princípio que o direito não socorre ao que dorme.

Não há dúvidas, de que o legislador tributário, com a criação do lançamento por homologação, procurou uma forma de contornar a problemática da estrita vinculação do ato de lançamento à autoridade administrativa (daí a impossibilidade no direito pátrio de se falar no impropriamente denominado "autolancamento") a despeito da existência de tributos cuja natureza exige a sua apuração, quantificação e, conforme o caso, o seu recolhimento, sem prévia manifestação da administração (exs: tributos sujeitos à retenção na fonte e os impostos indiretos, tais como o ICMS e o IPI). A doutrina, no entanto, diante à insuficiência da construção normativa engendrada pelo legislador tributário, identifica contradições e incoerências no tratamento da matéria.

Da mesma forma, não há dúvidas, que a homologação expressa ou tácita termina sendo a forma pela qual o fisco, concordando com a apuração realizada pelo contribuinte, realiza o lançamento tributário.



Assim, objeto da homologação é a atividade de apuração, e não o pagamento do tributo.¹

É a atividade que, diante de determinada situação de fato, afirma existente o tributo e apura o montante devido, ou afirma inexistente o tributo e assim ausente a possibilidade de constituição de crédito tributário. É aquela atividade que, sendo privativa da autoridade administrativa, é em certos casos, por força de lei, desenvolvida pelo contribuinte e assim, para que possa produzir os efeitos jurídicos do lançamento carece da homologação. Com esta a autoridade faz sua aquela atividade de fato desempenhada pelo contribuinte. Assim, se o contribuinte fez a apuração e informou o valor do tributo ao fisco, prestando a informação (DCTF, GIA, etc.), a autoridade administrativa pode fazer o lançamento, simplesmente homologando aquela apuração feita pelo contribuinte, e se não houve o pagamento, notificá-lo para pagar, tal como se houvesse terminado um procedimento administrativo de lançamento de ofício.

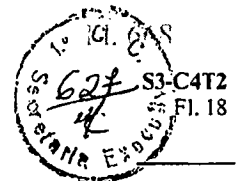
Não obstante o art. 150, em seu parágrafo primeiro, refira-se à homologação do lançamento, e em seu parágrafo quarto contenha a expressão “considera-se homologado o lançamento”, na verdade não se homologa o lançamento, pois o lançamento, nesta hipótese, consiste precisamente na homologação. Homologação da atividade de apuração ou determinação do valor do tributo e, sendo o caso, da penalidade, que a final consubstanciam o crédito tributário. O que existe antes da homologação não é, em termos jurídicos, um lançamento. Toda a atividade material desenvolvida pelo contribuinte para a determinação do valor devido ao fisco não é, do ponto de vista rigorosamente jurídico, o lançamento, pois esta é atividade privativa da autoridade administrativa. Atividade que, em se tratado de lançamento por homologação, consiste simplesmente na homologação. (É certo que o § 1º, do art. 150, referindo-se à homologação do lançamento, parece admitir que se deve considerar a atividade de apuração, desenvolvida pelo contribuinte, como lançamento. Cuida-se, porém, de simples impropriedade terminológica. A palavra lançamento, aí, está empregada no sentido de apuração do valor do tributo. Não no sentido técnico jurídico de constituição do crédito tributário).

Neste momento, acreditamos ser interessante fazer uma abordagem nas formas de interpretações existentes:

A) Sujeito passivo apura e recolhe integralmente ou parcialmente o tributo devido: Quando o sujeito passivo apura o valor devido, e recolhe integralmente o tributo, trata-se da situação fática ideal que o legislador previu ao contemplar com um lapso temporal menor para a ocorrência da decadência. É a própria essência do lançamento por homologação. O *dies a quo*, ou o termo inicial para contagem do prazo decadencial, é a partir do fato gerador. Como suporte fático no do artigo 150, § 4.º do CTN. Quando o recolhimento é menor que o valor devido, ou seja, é parcial o posicionamento predominante na doutrina leva a considerar a hipótese como similar à anterior. Ou seja, independente se o recolhimento for integral ou parcial, o termo inicial para contagem se inicia da ocorrência do fato gerador.

B) Sujeito passivo apura e não recolhe o tributo devido: Essa hipótese provoca divergência na doutrina dependendo do entendimento adotado com relação ao objeto da homologação. Quando o objeto da homologação é o pagamento, e não ocorrendo, a regra a ser aplicada é do artigo 173, I do CTN, sendo o termo inicial para contagem do prazo decadencial o primeiro dia do exercício seguinte. Se, por acaso, o objeto da homologação é o

¹ SAKAKIHARA, 1999, p. 584



procedimento realizado pelo sujeito passivo inclina-se a aceitar que o termo inicial obedecerá ao artigo 150, § 4.º do CTN.

C) **Sujeito passivo não apura e não recolhe o tributo devido:** Nessa situação, independentemente do posicionamento adotado com relação ao objeto da homologação, existem aqueles, que entendem que não há o que se homologar e nestes casos o Fisco deveria utilizar o lançamento de ofício, onde o *dies a quo*, para contagem do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte, na forma do artigo 173, I do CTN.

Entretanto, a minha posição pessoal é que objeto da homologação é a atividade exercida pelo contribuinte, e não o procedimento de apuração ou o pagamento do tributo. Aliás, esta é a posição majoritária no Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, órgão julgador de segunda instância dos processos em matéria tributária na área federal, conforme os acórdãos abaixo relacionados:

IRPF - DECADÊNCIA - TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - A regra de incidência de cada tributo é que define a sistemática de seu lançamento. O pagamento do tributo é irrelevante para a caracterização da natureza do lançamento tributário. O imposto de renda pessoa física é tributo que se amolda à sistemática prevista no art. 150 do CTN, chamado lançamento por homologação, de forma que o prazo decadencial é o previsto no parágrafo 4º do referido dispositivo. Recorrente : FAZENDA NACIONAL. Recorrida : 4ª CÂMARA DO 1º CONSELHO DE CONTRIBUINTES. Sessão de : 22 de setembro de 2005. Acórdão nº : CSRF/04-00.125.

DECADÊNCIA - LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - Os tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa amoldam-se à sistemática de lançamento por homologação, prevista no art. 150 do CTN, hipótese em que o prazo decadencial tem como termo inicial à data da ocorrência do fato gerador. A ausência de recolhimento não desnatura o lançamento, pois o que se homologa é a atividade exercida pelo sujeito passivo, da qual pode resultar ou não o recolhimento de tributo. Preliminar de decadência acolhida. Recurso especial da Fazenda Nacional conhecido e não provido. Sessão de: 11 de agosto de 2003. Acórdão nº CSRF/01-04.603.

Necessário ressaltar, que o art. 150 § 4º do CTN excepciona de sua contagem os casos em que se constatarem procedimentos dolosos, fraudulentos ou de simulação. Nestes casos não se observará a contagem do prazo a partir do fato gerador.

No que tange à fraude, merece transcrição à lição de SÍLVIO RODRIGUES (Direito Civil. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 226):

Age em fraude à lei a pessoa que, para burlar princípio cogente, usa de procedimento, aparentemente lícito. Ela altera deliberadamente a situação de fato em que se encontra, para fugir à incidência da norma. O sujeito se coloca simuladamente em uma situação em que a lei não o atinge, procurando livrar-se de seus efeitos.



A simulação consiste na "prática de ato ou negócio que esconde a real intenção" (SILVIO DE SALVO VENOSA. Direito Civil. São Paulo: Atlas, 2003, p. 467), sem necessidade de prejuízo a terceiros (2003, p. 470).

A verificação do fato de determinada vontade tendente a ocultar a ocorrência do fato gerador ou encobrir suas reais dimensões, manifestada de forma efetiva na consecução distorcida das obrigações formais do contribuinte, serve como base material para a verificação da existência de dolo, fraude ou simulação.

Assim, a configuração desse ilícito interessa ao direito tributário na medida em que colabora na determinação da regra da decadência aplicável ao caso concreto.

O fato jurídico da existência ou não de dolo, fraude ou simulação (parte final do art. 150, § 4º, do CTN) deve, para consecução dos objetivos estabelecidos nestes dispositivos, ser constituída na via administrativa, determinando, desse modo, a obrigatoriedade do lançamento de ofício (art. 149, VII, do CTN) ou a impossibilidade da extinção do crédito pela homologação tácita. Deve-se observar que a ocorrência de dolo, fraude ou simulação só é relevante nos casos de efetivo pagamento antecipado. Se não houver pagamento antecipado, seja porque o contribuinte não o efetuou, ou porque o tributo por sua natureza se sujeita ao lançamento de ofício, o dolo, a fraude e a simulação não de ser apurados no procedimento administrativo de fiscalização realizado de ofício, não servindo como hipóteses determinantes no prazo diferenciado de decadência.

Nestes casos o Código Tributário Nacional não fixa um prazo específico para operar a decadência, exigindo um esforço enorme do hermeneuta para a solução dessa questão sem deixar, no entanto, de atender, também, o princípio da segurança nas relações jurídicas, de modo que os prazos não fiquem *ad eternum* em aberto. Os prazos do Direito Civil são inaplicáveis por serem específicos às relações de natureza particular.

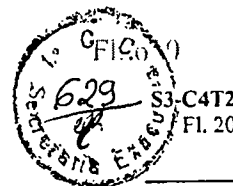
A solução mais adequada e pacífica nos tribunais superiores é no sentido de se aplicar à regra do art. 173, I (exercício seguinte) para os casos do art. 150, § 4º do CTN (lançamento por homologação); e a regra do art. 173, parágrafo único do CTN nos demais casos – lançamento não efetuado em época própria ou a partir da data da notificação de medida preparatória do lançamento pela Fazenda Pública.

Embora o prejuízo a terceiro, que, no caso, é a Administração Pública, não seja requisito desses vícios, o fato é que, conforme já dito acima, não se concebe que alguém deles se utilize sem interesse econômico.

Por isso, ainda que tenha havido pagamento, a existência de dolo, fraude ou simulação causa suspeita, razão pela qual o Código Tributário Nacional impede a extinção do crédito tributário no caso da ocorrência desses ilícitos.

É nessa linha que autores como JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, mencionado por EURICO MARCOS DINIZ DI SANTI (Decadência e Prescrição no Direito Tributário. São Paulo: Max Lomonad, 2001, p. 165), assinala que ao direito tributário o que importa não é o dolo, a fraude ou a simulação, mas seu resultado.

Quanto a isso, vale lembrar o que dispõe o art. 136 do Código Tributário Nacional, *verbis*:



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

Isso, obviamente, não afasta a aplicação de eventuais sanções especificamente pelas condutas dolosas, fraudulentas ou simuladas, conforme se infere, por exemplo, da Lei Federal nº 8.137, de 1990, e do art. 137 do próprio Código Tributário Nacional.

Sem embargo da exposição feita nesse tópico, costuma-se apontar nessa parte final do § 4.º do art. 150 do CTN uma lacuna, uma vez que não haveria tratamento legal quanto ao prazo para lançar quando presente dolo, fraude ou simulação (LUCIANO AMARO. Direito Tributário Brasileiro. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 356; p. 394).

Seguindo esse entendimento, alguns doutrinadores defendem que se deveria aplicar, por analogia, a regra do art. 173, I, do CTN.

Assim, por exemplo, PAULO DE BARROS CARVALHO (Curso de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 1996, p. 291):

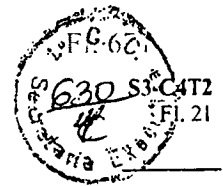
b) falta de recolhimento, integral ou parcial, de tributo, cometida com dolo, fraude ou simulação – o trato de tempo para a formalização da exigência e para a aplicação de penalidades é de cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido realizado.

Assim sendo e tendo em vista, que o Código Tributário Nacional, como norma complementar à Constituição, é o diploma legal que detém legitimidade para fixar o prazo decadencial para a constituição dos créditos tributários pelo Fisco e inexistindo regra específica, no tocante ao prazo decadencial aplicável aos casos de evidente intuito de fraude (fraude, dolo, simulação ou conluio) deverá ser adotada a regra geral contida no artigo 173 do CTN, tendo em vista que nenhuma relação jurídico-tributária poderá protelar-se indefinidamente no tempo, sob pena de insegurança jurídica.

No caso em exame, considerando que houve a redução da multa qualificada para multa normal de 75% e o fato gerador ocorreu em 31/12/2001, o lançamento poderia ter sido efetuado a partir do ano-calendário de 2002, tendo o prazo decadencial iniciado em 31/12/2001, vencendo-se em 31/12/2006 e a ciência do lançamento se deu em 29/11/2006 (fls. 389), afastada está a preliminar de decadência suscitada pelo recorrente.

Quanto a preliminar de nulidade do lançamento argüida, sob o entendimento de que ficou evidenciado na peça recursal a infringência do texto legal, abuso por excesso ou desvio de poder, bem como infringência de princípios constitucionais, já que o recorrente não foi o beneficiário dos valores questionados, é de se dizer que não cabe razão o suplicante, pelos motivos alinhavados na seqüência.

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



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

O Decreto nº 70.235/72, em seu artigo 9º, define o auto de infração e a notificação de lançamento como instrumentos de formalização da exigência do crédito tributário, quando afirma:

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

Com nova redação dada pelo art. 1º da Lei nº 8.748/93:

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

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

Ora, não procede à nulidade do lançamento argüida sob o argumento de que o auto de infração não foi lavrado dentro dos parâmetros exigidos pelo art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, ou seja, que a sua lavratura foi efetuada de forma a prejudicar a ampla defesa.

Com a devida vênia, o Auto de Infração foi lavrado tendo por base os valores constantes em documentos oficiais, onde consta de forma clara a existência das remessas efetuadas devidamente individualizados nos relatórios, que são partes integrantes do Auto de Infração, sendo que o mesmo, identifica por nome e CPF o autuado, esclarece que foi lavrado na Delegacia da Receita Federal do Brasil em Maringá - PR, cuja ciência foi por AR e descreve a irregularidade praticada e o seu enquadramento legal assinado pelos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil, cumprindo o disposto no art. 142 do CTN, ou seja, o ato é próprio do agente administrativo investido no cargo de Auditor-Fiscal.

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



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

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

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

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

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

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

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



No mérito, a pedra angular da questão fiscal trazida à apreciação desta Turma de Julgamento, se resume, como ficou consignado no Relatório, à omissão de rendimentos caracterizada por 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 o contribuinte apresentou, durante os anos-calendário de 2001 e 2002, saldos negativos, representando desta forma presunção de omissão de rendimentos, já que consumiu/aplicou 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, doações, etc.

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

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

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

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

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

Aqui a autoridade lançadora utilizou-se de “fluxos de caixa” com objetivo de verificar a ocorrência de inconformidades entre a renda declarada e os dispêndios realizados pelo contribuinte. O resultado dos demonstrativos poderá indicar variação patrimonial a descoberto, ou seja, a aquisição de bens e/ou gastos acima dos rendimentos informados.

Não tenho dúvidas, que o levantamento de acréscimo patrimonial não justificado, através de “fluxos de caixa”, é forma indireta de apuração de rendimentos omitidos, posto que à autoridade lançadora cabe somente comprovar a sua existência que, uma vez ocorrido, a lei permite presumir a omissão de rendimentos. Trata-se de uma presunção que, além de legal, é perfeitamente lógica, posto que ninguém realiza gasto desprovido de disponibilidade financeira.



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 não correspondentes aos rendimentos declarados.

Lei n.º 8.134, de 1990:

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

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

(...).

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

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

Lei n.º 8.021, de 1990:

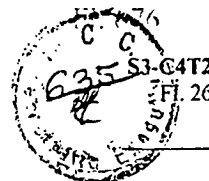
Art. 6º - O lançamento de ofício, além dos casos já especificados em lei, far-se-á arbitrando os rendimentos com base na renda presumida, mediante utilização dos sinais exteriores de riqueza.

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

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

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

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



fato imponible. Exemplo clássico de tributo que se enquadra nesta classificação de fato gerador complexo é o imposto de renda da pessoa física, apurado no ajuste anual.

Aliás, a despeito da inovação introduzida pelo artigo 2º da Lei nº 7.713, 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 complexo) para as pessoas físicas.

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

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

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

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

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

Entretanto, a partir do ano de 1990, não é possível exigir do contribuinte o pagamento mensal do imposto de renda, ainda que a fonte pagadora não tenha cumprido o



dever legal de efetuar a retenção do imposto por antecipação 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.

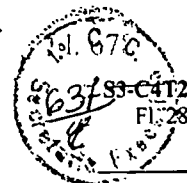
Não comungo com a corrente, que entende que os saldos positivos (disponibilidades) apurados em um ano possam ser utilizados no ano seguinte, pura e simplesmente, já que é pensamento pacífico nesta Câmara que o Imposto de Renda das pessoas físicas, a partir de 01/01/90, será apurado, mensalmente, à medida 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 tributáveis, isentos e os tributados exclusivamente na fonte), bem como todos os dispêndios/aplicações/investimentos/aquisições possíveis de se apurar, a exemplo de: despesas



bancárias, aplicações financeiras, água, luz, telefone, empregada doméstica, cartões de crédito, juros pagos, pagamentos diversos, aquisições de bens e direitos (móveis e imóveis), etc., apurados mensalmente.

Não há controvérsia que o lançamento foi realizado dentro dos parâmetros legais. Nesta falta de raciocínio é de se refutar o pensamento, que o lançamento é improcedente pela falta de distinção conceitual, revelada pelo fisco, entre Declaração de Rendimentos e Declaração de Bens, e que as estipulações do art. 2º, § 1º, da Lei nº 7.713, de 1988, notadamente o previsto no final do § 1º, restaram derogadas em face das alterações promovidas pela Lei nº 8.134, de 1990, que eliminou o sistema de bases correntes pleno (liquidação mensal do imposto), ficando a ocorrência do fato gerador instantâneo, de aplicação mensal obrigatória apenas ao regime de fonte (iniciativa de terceiros) ou de carnê-leão (iniciativa do contribuinte), e pela ocorrência do fato gerador complexo complementar, na apuração e liquidação do imposto na declaração de ajuste anual que passou a representar uma peça conclusiva da situação fiscal do contribuinte pessoa física, dentro do qual se inclui a avaliação e eventual regularização dos acréscimos patrimoniais injustificados.

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.

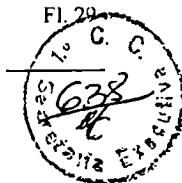
No âmbito da teoria geral da prova, nenhuma dúvida há de que o ônus probante, em princípio, cabe a quem alega determinado fato. Mas algumas aferições complementares, por vezes, devem ser feitas, a fim de que se tenha, em cada caso concreto, a correta atribuição do ônus da prova.

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.

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

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

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

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

Quero ressaltar, ainda, que o fato de o valor constar na Declaração de Ajuste Anual, por si só, nada diz, já que todos os valores declarados estão sujeitos legalmente a comprovação de sua efetiva transferência. Cabe ao declarante cercar-se das cautelas e dos meios de prova adequados e suficientes no sentido de demonstrar a existência e o valor das disponibilidades e dos empréstimos em moeda corrente nacional e, assim, poder desfazer qualquer dúvida levantada pela fiscalização, cuja missão institucional é, justamente, entre outras atividades, conferir a veracidade daquilo que os sujeitos passivos declaram.

A declaração em si é unilateral e contém a expressão do que o contribuinte quis declarar. Por si mesma não prova nada além disto. Todas as informações, todos os fatos constantes das Declarações de Ajustes devem de estar ancorados em documentação hábil e idônea que apenas não é exigida no momento de sua entrega em razão de ser impraticável seu



transporte e manuseio, considerando-se os milhões de declarantes; tal fato, porém, implica que o contribuinte declara o conteúdo de seus documentos e os guarda pelo prazo decadencial, durante o qual o estado, por seus servidores, poderá efetuar a respectiva conferência. Assim sendo, simples afirmações destituídas das condições probatórias mencionadas, por mais respeitável que possam ser seus firmadores, não têm o condão de substituir a prova legalmente exigível que no caso de empréstimos é a efetiva transferência dos recursos financeiros envolvidos.

Assim, a presença de informações sobre “dinheiro em caixa”, “numerário em espécie”, empréstimos ou suas devoluções, contidas na declaração de ajuste anual não faz prova dos mútuos efetuados e “dinheiro em caixa”, nem, tampouco, do recebimento de valores decorrentes da devolução desses empréstimos ou utilização desse “dinheiro em caixa”.

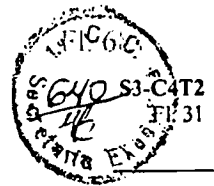
Ora, o contribuinte foi autuado por acréscimo patrimonial a descoberto, através do levantamento do fluxo financeiro. Ou seja, através da análise das entradas e saídas de recursos à fiscalização apurou saldos negativos. Nesta situação o suplicante fica na obrigação de apresentar elementos comprobatórios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

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

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

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

Como visto no relatório, o litigante entende ser incorreta a constatação fiscal de que os fatos geradores tivessem ocorrido nos anos-calendário 2001 e 2002, quando da transferência dos recursos mantidos na sua conta bancária no exterior, para a conta de seu sobrinho Subhi Abou Nouh, residente no Líbano e administrador das terras, herdeiro final desse espólio; assevera que os recursos tem origem nos resultados do cultivo de uvas em terras de propriedade de todos os herdeiros e que foram depositados de comum acordo na conta bancária do ora impugnante, aos poucos, acumulando-se o saldo desde a morte do pai em 30/06/1973.



Ora, fica claro nos documentos de fls. 24/25 e descrição à fl. 362/363, o sujeito passivo enviou, por meio de conta mantida no MTB CBC Hudson Bank, mediante ordens de pagamento que emitiu: a) a partir da conta bancária nº 457167352822, ABN AMRO Bank, Asuncion, Paraguai, R\$ 396.048,60 em 11/04/2001 em 11/04/2001, destinados à conta nº 30172896 Gabanas Capital Inc, em Nova York, EUA; b) e a partir da conta 603.0508 do ABN AMRO Bank, Asuncion, Paraguai, R\$ 537.138,72, em 20/06/2002, com o mesmo destino que a ordem anterior.

É necessário observar, que nenhuma dessas contas constava das declarações de bens entregues pelo contribuinte. Como, da mesma forma, não constam às terras herdadas das declarações de ajuste anuais apresentadas pelo contribuinte (fls. 62/73), nem do cônjuge (fls. 81/89).

Por outro lado, é de se observar, que há obrigatoriedade de declarar os bens situados em outro país, assim como contas bancárias e aplicações financeiras mantidas no exterior, conforme determina o art. 798 do RIR/99, e instruções contidas no manual de preenchimento da declaração de ajuste anual.

Como já se manifestou à decisão de Primeira Instância, nenhuma prova documental foi apresentada dos alegados depósitos provenientes do Líbano, realizados aos poucos desde 1973, de rendimentos proporcionados pelas terras, que justificariam os valores remetidos. Por isso, não está comprovada a origem dos recursos comprovadamente remetidos para a conta nº 30172896 Gabanas Capital Inc, em Nova York, EUA, identificados pelos documentos que deram início ao presente processo, fls. 24/25.

Observa-se, ainda, que o contribuinte reivindica que o demonstrativo de fls. 321, relativo ao ano-calendário 2001, deveria incluir como fonte de recursos em janeiro R\$ 140.000,00 de dinheiro em espécie declarados como em seu poder em 31/12/2000, fl. 65, justificando que só em distribuição de lucros da empresa Bounouh & Wardani Ltda, ele e o cônjuge perceberam R\$ 101.597,62; e caso não aceitos os R\$ 140.000,00, mesmo assim, o demonstrativo que elaborou e que anexa a fl. 431, evidencia saldo positivo de R\$ 55.942,23 no final de 2000.

Já se manifestou a decisão de Primeira Instância, que a aceitação de numerário em espécie declarado está condicionada à comprovação dessa disponibilidade em 31/12/2000: extrato bancário evidenciando saque do valor, registros contábeis de contabilidade mantida pela pessoa jurídica em obediência aos princípios contábeis aceitos, comprovando a entrega do numerário ao interessado na data, escritura de venda de bem, consignando o pagamento em espécie na data, e análogos.

O auto de infração noticia a aplicação da multa de lançamento de ofício qualificada de 150%, sob argumento de que contribuinte movimentou recursos no exterior que só foram possíveis de se constatar após se obter as informações da movimentação financeira executada no exterior, obtidas a partir da quebra de sigilo bancário internacional. Ou seja, que a variação patrimonial a descoberto teve origem em remessas para o exterior de recursos, originados em conta corrente mantida no exterior pelo autuado, conta e valores esses não declarados; assim, configura-se que o elemento subjetivo da conduta adotada pelo contribuinte é o dolo genérico, que se apresenta como vontade consciente e livre de omitir a informação, ou de prestá-la de forma adulterada, vale dizer, falsa, não verdadeira; além do dolo genérico, no presente caso, também se verificou o dolo específico caracterizado pela intenção voltada à redução e à omissão do tributo devido.



Assim, verifica-se que a autoridade lançadora entendeu ser perfeitamente normal aplicar a multa de lançamento de ofício qualificada na constatação por presunção de omissão de rendimentos caracterizada por acréscimo patrimonial a descoberto, onde se utilizou como dispêndios remessas de valores com origem em depósitos bancários cuja origem não foi comprovada. Ou seja, a fiscalização amparou o lançamento sob o argumento de que nesses casos é possível inferir que o contribuinte deixou deliberadamente de informar rendimentos auferidos fazendo declarações falsas e apresentando provas materiais de conteúdo inexistente, formando a convicção de que a multa de ofício qualificada é aplicável já que está comprovado nos autos a intenção dolosa e fraudulenta na conduta adotada pelo contribuinte, com o propósito específico de impedir ou retardar o conhecimento das infrações, ocultando rendimentos auferidos e não declarados.

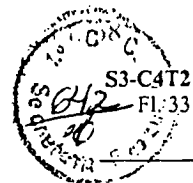
Ora, com a devida vênia, a prestação de informações ao fisco, em resposta à intimação, divergente de dados levantados pela fiscalização ou a falta de inclusão, na Declaração de Ajuste Anual, de valores representativos de rendimentos tributáveis ocasionando o retardamento do imposto a pagar, independentemente, 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 se utilizado de meios escusos para deixar a margem da tributação rendimentos recebidos, deixando, desta forma, de oferecer a tributação rendimentos auferidos. Ou seja, entendeu a autoridade lançadora que o contribuinte prestou informações ao fisco, em sua Declaração de Ajuste Anual e 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 desconsiderar os dados e provas apresentadas (matéria de prova) e constituir o lançamento do crédito tributário respectivo a título de omissão de rendimentos, o que a meu ver caracteriza irregularidade simples penalizada pela aplicação da multa de lançamento de ofício normal de 75%, já que a irregularidade apontada jamais seria motivo para qualificação da multa, já que ausente conduta material bastante para a sua caracterização, sem se levar em conta que o presente lançamento foi efetuado por presunção de omissão de rendimentos (acréscimo patrimonial não justificado x dispêndios/aplicações - remessas baseadas em depósitos bancários com origem não comprovada).

Verifica-se, que os elementos de prova que serviram para subsidiar o procedimento fiscal em curso, foram obtidos nas instituições financeiras em que o suplicante possuía conta e que ele (o suplicante), por sua vez, não logrou, a princípio, êxito em fornecer contra provas demonstrando a origem destes depósitos. Ou seja, o suplicante não conseguiu provar que os recursos tinham origem justificada, razão pela qual a autoridade fiscal, por dever de ofício, teria que considerar como omissão de rendimentos, já que o suplicante utilizou os recursos envolvidos em proveito próprio.

Ora, a multa de lançamento de ofício qualificada, decorrente do art. 44, II, da Lei nº 9.430, de 1996, aplicada, muitas vezes, de forma generalizada pelas autoridades lançadoras, deve obedecer toda cautela possível e ser aplicada, tão somente, nos casos em que



ficar nitidamente caracterizado o evidente intuito de fraude, conforme farta Jurisprudência emanada do 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, 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; a movimentação de recursos em conta bancária em nome do titular não declarada (no Brasil ou no exterior), assim como apuração de acréscimo patrimonial a descoberto, não evidencia o evidente intuito de fraude, que justifique a imposição da multa qualificada de 150%, prevista no inciso II, do artigo 44, da Lei nº 9.430, de 1996.

Além do mais, o que pesa realmente no presente caso é que o lançamento foi realizado tendo em vista presunção legal de omissão de rendimentos, o que, até prova em contrário, permite ao fisco a cobrança do imposto de renda tanto sobre os depósitos bancários cuja origem não foi comprovada, como sobre o acréscimo patrimonial a descoberto, porém por si só, é insuficiente para amparar a aplicação de multa qualificada. No mesmo sentido, estaria a prestação de informações contrárias das que a fiscalização teria levantado, com o objetivo de reduzir a base de cálculo tributável (matéria de prova), motivo que poderia no máximo ser um indicativo de que sobre tais valores (depósitos não justificados e/ou acréscimo patrimonial a descoberto) 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 rendimentos, vislumbra-se um lamentável equívoco por parte da autoridade lançadora. Nestes lançamentos, acumula-se a premissa que a simples falta de inclusão destes 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



apresentada pelo contribuinte, a declaração inexata ou a movimentação de recursos financeiros no exterior, jamais seriam motivo para qualificar a multa de ofício.

Com efeito, a qualificação da multa, nestes casos, importaria em equiparar uma infração fiscal de omissão de rendimentos, detectável pela fiscalização através da análise de suas contas bancárias, às infrações mais graves, em que seu responsável surrupia dados necessários ao conhecimento da fraude. A qualificação da multa, nestes casos, importaria em equiparar uma prática identificada de omissão de rendimentos, aos fatos delituosos mais ofensivos à ordem legal, nos quais o agente sabe estar praticando o delito e o deseja, a exemplo: da adulteração de comprovantes, da nota fiscal inidônea, movimentação de conta bancária em nome fictício, movimentação bancária em nome de terceiro ("laranja"), movimentação bancária em nome de pessoas já falecidas, da falsificação documental, do documento a título gracioso, da falsidade ideológica, da nota fiscal calçada, das notas fiscais de empresas inexistentes (notas frias), das notas fiscais paralelas, do subfaturamento na exportação (evasão de divisas), do superfaturamento na importação (evasão de divisas), etc.

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

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

Por que não se pode reconhecer na simples omissão de rendimentos / receitas, a exemplo de omissão no registro de compras, omissão no registro de vendas, passivo fictício, passivo não comprovado, saldo credor de caixa, suprimento de numerário não comprovado 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 nº 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 4º, inciso II, da Lei nº 8.218, de 1991, reduzida na forma prevista no art. 44, II, da Lei nº 9.430, de 1996, pois o contribuinte, foi devidamente intimado a declinar se possuía conta bancária no exterior, em diversas ocasiões, faltou com a verdade, demonstrando intuito doloso no sentido de impedir, ou no mínimo retardar, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador decorrente da percepção dos valores recebidos e que transitaram nesta conta bancária não declarada.

Acórdão nº 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 nº 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 nº 1.041, de 1994.

Acórdão nº 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 nº 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 nº 1.041, de 1994.

Acórdão nº. 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 nº. 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 nº. 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 nº. 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.

Processo nº 10950.002937/2006-15
Acórdão n.º 3402-00.104

S3-C4T2

Fl. 37



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. A utilização de documentos ideologicamente falsos - "notas fiscais frias" -, para comprovar custos e/ou despesas, constitui evidente intuito de fraude e justifica a aplicação da multa qualificada de 150%, conforme previsto no art. 728, inc. III, do RIR/80, aprovado pelo Decreto n.º 85.450, de 1980.

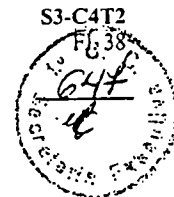
Acórdão n.º. 104-19.386, de 11 de junho de 2003:

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

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

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

Para um melhor deslinde da questão, impõe-se invocar o conceito de fraude fiscal, que se encontra na lei. Em primeiro lugar, recorde-se o que determina o Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 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 nº 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 nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis."

A Lei nº 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 circunstâncias 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 a 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.

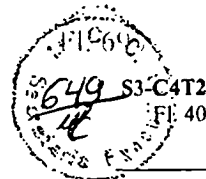
Como se vê, exige-se, portanto, que haja o propósito deliberado de modificar a característica essencial do fato gerador do imposto, quer pela alteração do valor da matéria tributável, quer pela exclusão ou modificação das características essenciais do fato gerador, com a finalidade de se reduzir o imposto 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 l. Tornar evidente; mostrar com clareza; Conseguiu com poucas palavras evidenciar o seu ponto de vista. P. 2. Aparecer com evidência; mostrar-se, patentear-se.

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

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

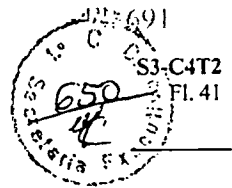
Exige-se, portanto, que haja o propósito deliberado de modificar a característica do fato gerador do imposto, quer pela alteração do valor da matéria tributável, quer pela exclusão ou modificação das características essenciais do fato gerador, com a finalidade de se reduzir o imposto devido ou evitar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

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

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

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

COMPROVAÇÃO DE PAGAMENTOS ATRAVÉS DA EMISSÃO DE RECIBOS RELATIVO A OBRIGAÇÕES JÁ CUMPRIDAS EM ANOS ANTERIORES - MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO QUALIFICADA – CARACTERIZAÇÃO DE EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO DA MULTA – Cabível a exigência da multa qualificada prevista no artigo 4º, inciso II, da Lei n.º 8.218, de 1991, reduzida na forma prevista no art. 44, II, da Lei n.º 9.430, de 1996, quando o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 1964. Caracteriza evidente intuito de fraude, nos termos do artigo 992,



inciso II, do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 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 nº. 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 nº. 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 nº. 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 nº. 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 nº. 104-17.256, de 12 de julho de 2000:



MULTA ACRAVADA – 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 de exacerbada.

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

Assim, entendo que, no caso dos autos, não se percebe, por parte do contribuinte, a prática de ato doloso para a configuração do ilícito fiscal. A informação de que o suplicante não logrou comprovar a origem dos depósitos bancários em conta no exterior cujas remessas (aplicações) acarretaram acréscimo patrimonial a descoberto, bem como efetividade dos recursos lançados em sua Declaração de Ajuste Anual, bem como deixou de lançar rendimentos em valores expressivos e de forma continuada, para mim caracteriza motivo de lançamento de multa simples sem qualificação.

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

Desta forma, só posso concluir pela inaplicabilidade da multa de lançamento de ofício qualificada, devendo a mesma ser reduzida, onde for o caso, 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. nº 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.

(...).

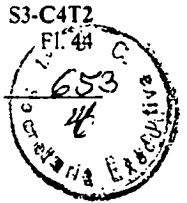
A representação e a denúncia produzirão os mesmos efeitos da intimação para esclarecimentos, sendo peças iniciais do processo que irá se estender até a solução final, através de uma decisão que as julguem procedentes ou improcedentes, com os efeitos naturais que possam produzir tais conclusões.

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.

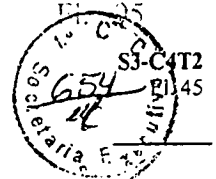
Assim, as multas são devidas, no lançamento de ofício, em face da infração às regras instituídas pela legislação fiscal não declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, cuja matéria não constitui tributo, e sim de penalidade pecuniária prevista em lei, sendo inaplicável o conceito de confisco 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 nº 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 executoriedade por entendê-la, unilateralmente, inconstitucional.

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

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 desqualificar a multa de ofício, reduzindo-a ao percentual de 75%.

Sala das Sessões - DF, em 01 de junho de 2009.

NELSON MALLMANN