



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

Processo n° 12898.000091/2008-71
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2202-01.164 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 13 de maio de 2011
Matéria IRPF
Recorrente JOSÉ MAURO SILVA DIAS
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2004

DECADÊNCIA DO DIREITO DA FAZENDA NACIONAL CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA. GANHOS DE CAPITAL. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. EXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. CARACTERIZAÇÃO DO EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE. TERMO INICIAL PARA A CONTAGEM DO PRAZO.

A tributação das pessoas físicas fica sujeita ao ajuste na declaração anual, em 31 de dezembro do ano-calendário, e independente de exame prévio da autoridade administrativa o lançamento é por homologação, o mesmo se aplica aos ganhos de capital. Havendo pagamento antecipado o direito de a Fazenda Nacional lançar decai após cinco anos contados do fato gerador (31 de dezembro de cada ano-calendário questionado), que, nos casos de ganhos de capital, ocorre no mês da alienação do bem. Entretanto, na inexistência de pagamento antecipado, ou nos casos em que for caracterizado o evidente intuito de fraude, a contagem dos cinco anos deve ser a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Somente ultrapassado esse lapso temporal sem a expedição de lançamento de ofício opera-se a decadência, a atividade exercida pelo contribuinte está tacitamente homologada e o crédito tributário extinto, nos termos do artigo 150, § 4º e do artigo 156, inciso V, ambos do Código Tributário Nacional.

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.

**PRELIMINAR DE NULIDADE. DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA.
CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.**

Somente à inexistência de exame de argumentos apresentados pelo contribuinte, em sua impugnação, cuja aceitação ou não implicaria no rumo da decisão a ser dada ao caso concreto é que acarreta cerceamento do direito de defesa do impugnante.

RENDIMENTOS OMITIDOS. TRIBUTAÇÃO.

Quando restar configurado que o contribuinte omitiu rendimentos recebidos a título de emolumentos em sua Declaração de Ajuste Anual, detectados em procedimentos de ofício, os valores apurados serão adicionados, para efeito de cálculo do imposto devido, à base de cálculo declarada.

MEIOS DE PROVA. INFRAÇÃO FISCAL.

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

SANÇÃO TRIBUTÁRIA - MULTA QUALIFICADA - JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO - EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - A evidência da intenção dolosa exigida na lei para a qualificação da penalidade aplicada há que aflorar na instrução processual, devendo ser inconteste e demonstrada de forma cabal. A prestação de informações ao fisco divergente de dados levantados pela fiscalização, bem como a falta de inclusão, na Declaração de Ajuste Anual, de rendimentos, bens ou direitos, mesmo que de forma reiterada, por si só, não caracteriza evidente intuito de fraude, que justifique a imposição da multa qualificada de 150%, prevista no inciso II, do artigo 44, da Lei nº. 9.430, de 1996, já que ausente conduta material bastante para sua caracterização.

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA - CONCOMITÂNCIA - É incabível, por expressa disposição legal, a aplicação concomitante de multa de lançamento de ofício exigida com o tributo ou contribuição, com multa de lançamento de ofício exigida isoladamente.

Preliminares rejeitadas.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares suscitadas pelo Recorrente e, no mérito, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso para excluir da exigência a multa isolada do carnê-leão aplicada de forma concomitante com a multa de ofício, bem como desqualificar a multa de ofício, reduzindo-a ao percentual de 75%, nos termos do voto do Relator. Vencida a Conselheira Margareth Valentini, que provia parcialmente o recurso para tão somente desqualificar a multa de ofício.

(Assinado digitalmente)

Processo nº 12898.000091/2008-71
Acórdão n.º **2202-01.164**

S2-C2T2
Fl. 2

Nelson Mallmann – Presidente e Relator.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Antonio Lopo Martinez, Ewan Teles Aguiar, Margareth Valentini, Rafael Pandolfo, Pedro Anan Júnior e Nelson Mallmann. Ausentes, justificadamente, os Conselheiros Helenilson Cunha Pontes e Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga.

Relatório

JOSÉ MAURO SILVA DIAS, contribuinte inscrito no CPF/MF 037.290.017-87, com domicílio fiscal na cidade do Rio de Janeiro, Estado do Rio de Janeiro, à Avenida Lúcio Costa, nº. 16730 – apto 301 – Bairro Recreio, jurisdicionado a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Administração Tributária no Rio de Janeiro - RJ, inconformado com a decisão de Primeira Instância de fls. 484/498, prolatada pela 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro – RJ II, recorre, a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 501/533.

Contra o contribuinte acima mencionado foi lavrado, em 18/12/2008, Auto de Infração de Imposto de Renda Pessoa Física (fls. 415/424), com ciência através de AR, em 19/12/2008 (fls. 444), exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de R\$ 1.775.798,81 (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%; multa isolada por falta de recolhimento do carnê-leão de 50% e dos juros de mora de, no mínimo, de 1% ao mês, calculados sobre o valor do imposto de renda, relativo ao exercício de 2004, correspondente ao ano-calendário de 2003.

A exigência fiscal em exame teve origem em procedimentos de fiscalização de revisão de Declaração de Ajuste Anual referente ao exercício de 2004 onde a autoridade lançadora entendeu haver as seguintes irregularidades:

1 – OMISSÃO DE RENDIMENTOS DE TRABALHO SEM VÍNCULO EMPREGATÍCIO RECEBIDOS DE PESSOAS FÍSICAS: Omissão de rendimentos recebidos de pessoa física, decorrentes de trabalho sem vínculo empregatício, conforme Termo de Constatação Fiscal em anexo. Infração capitulada nos artigos 1º, 2º, 3º, e §§, e 8º, da Lei nº 7.713, de 1988; artigos 1º ao 4º, da Lei nº 8.134, de 1990 e artigo 1º da Lei nº.10.451, de 2002.

2 – MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPF A TÍTULO DE CARNÊ-LEÃO: Falta de recolhimento do Imposto de Renda da Pessoa Física devido a título de carnê-leão, apurada conforme Termo de Constatação Fiscal em anexo. Infração capitulada no artigo 8º da Lei nº. 7.713, de 1988 combinado com os artigos 43 e 44. Inciso II, alínea “a”, da Lei nº. 9.430, de 1.996.

O Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil responsável pela constituição do crédito tributário lançado esclarece, ainda, através do Termo de Constatação Fiscal de fls. 402/411, entre outros, os seguintes aspectos:

- que a ação fiscal no contribuinte resultou de um trabalho investigativo da Secretaria da Receita Federal do Brasil, ao solicitar à Corregedoria-Geral de Justiça, informações dos 50 maiores arrecadadores dentre as serventias extrajudiciais que contribuem para o Fundo Especial do tribunal de Justiça, quando foi apurado que o contribuinte efetuou recolhimentos expressivos ao FETJ, conseqüentemente obtendo rendimentos proporcionais, já que tais recolhimentos ao FETJ representam 20% (vinte por cento) de todos os valores e ou serviços cobrados pelo cartório;

- que para o rendimento registrado no Livro-Caixa, o valor do adicional de 20% estabelecido pela Lei nº. 3.217, de 1999, no mesmo período seria de R\$ 182.948,26,

enquanto no Demonstrativo do Recolhimento do Adicional apresentado em resposta ao Termo de Início de Fiscalização, esta rubrica totaliza R\$ 540.537,76. Entretanto, de acordo com o Ofício nº 1640/04, de 07/05/2004 consta no Sistema de Arrecadação do tribunal de Justiça do estado do Rio de Janeiro que o Cartório da 14ª Circunscrição Registro Civil de Pessoas Naturais e Tabelionato, uma arrecadação superior a este valor, isto é, R\$ 544.059,00 que corresponderiam a um total anual de R\$ 2.720.293,00 de emolumentos;

- que em resposta ao Termo de Intimação Fiscal lavrado em 04/11/2008, o contribuinte, através de seu representante legal, entregou em 18/11/2008 cópia autenticada do Livro de Controle do Adicional referente ao ano-calendário 2003. No anexo 1 deste termo são apresentados os quadros com os registros diários de recolhimento dos 20% FETJ durante o ano de 2003, conforme anotados no citado Livro de Controle, cujos somatório anula é de R\$ 537.537,12;

- que o recolhimento total pela Serventia da 14ª Circunscrição da Capital correspondente aos 20% durante o ano de 2003, conforme informado pelo Departamento de Gestão de Arrecadação da Diretoria Geral de Planejamento, Coordenação e Finanças do tribunal de Justiça do Rio de Janeiro, foi no valor de R\$ 544.058,42, valor próximo do recolhimento total constante do Livro de controle do Adicional da referida serventia para o mesmo ano, que foi de R\$ 537.537,12 esta diferença decorre do prazo para recolhimento dos 20% FETJ a partir da data de recebimento dos emolumentos;

- que para fins de determinação da receita real decorrente dos emolumentos, serão considerados os valores dos recolhimentos constantes do Livro de Controle do Adicional, pois nele estão indicadas as datas reais de recebimento dos emolumentos;

- que, desta forma, tem-se que a receita real total de emolumentos do contribuinte durante o ano de 2003, considerando-se que 20% dela correspondem a R\$ 537.537,12, foi de R\$ 2.687.685,60, enquanto em sua Declaração de Ajuste Anual do exercício 2004 o contribuinte apresentou rendimentos no valor total de R\$ 913.013,11, omitindo no ano de 2003 uma receita de R\$ 1.774.652,49;

- que quanto à qualificação da multa de ofício, tem-se que em razão da convicção firmada quanto à intenção fraudulenta do contribuinte em se eximir do imposto devido através de meios defesos em lei, qualificou-se a multa em 150%, incidente sobre o imposto de renda decorrente do rendimento do trabalho sem vínculo empregatício recebido de pessoa física.

Em sua peça impugnatória de fls. 445/472, instruída pelos documentos de fls. 473/480, apresentada, tempestivamente, em 15/01/2009 o contribuinte, se indispõe contra a exigência fiscal, solicitando que seja acolhida à impugnação para declarar a insubsistência do Auto de Infração, com base, em síntese, nos seguintes argumentos;

- que o Auto de Infração em epígrafe contraria o disposto nos arts. 150, Par. 4º da Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), pois o prazo para constituição de créditos tributários relativos aos fatos geradores ocorridos de 01 de janeiro de 2003 a 30 de novembro de 2003, decaiu no período de 01 de fevereiro de 2008 a 01 de dezembro de 2008, respectivamente tornando-se nulo o lançamento, efetivado através da ciência do presente Auto de Infração em 19/12/2008;

- que, por conseguinte, verifica-se com clareza, que toda tributação efetuada relativa aos fatos geradores do período de 01 janeiro de 2003 030 de novembro de 2003 do Auto de Infração em epígrafe, na data de sua edição, ou seja, 19/12/2008, já se encontra alcançada pela decadência, uma vez que o imposto de renda das pessoas físicas é apurado mensalmente, ocorrendo aí o seu fato gerador, sendo o lançamento por homologação. Assim, conforme exposto acima, o prazo de decadência é de 5 (cinco) anos, consoante disposto nos arts. 144 e 150 do CTN;

- que vale ressaltar que o mesmo se aplica ao lançamento das multas isoladas pela falta de recolhimento do IRPF devido *a título* de carnê-leão, *isto é*, as multas Isoladas aplicadas referentes ao período de janeiro a novembro de 2003, já se encontram alcançadas pela decadência;

- que pela descrição dos fatos, conclui a Impugnante que a intenção fiscalização foi considerar como rendimentos tributáveis do ano-calendário o valor de **R\$ 2.687.685,60**. Tal suposição, por parte do Fisco, partiu do fato de a Impugnante ter recolhido ao Tribunal de Justiça a Importância de R\$ 537.537,12. Ou seja, o Fisco entende que, se foi recolhido o valor de **R\$ 537.537,12 (20%)**, por dedução o total de rendimentos recebidos foi de **R\$ 2.687.685,60**;

- que não há como admitir tamanha inexatidão. O Impugnante insurge-se, veementemente contra a exação fiscal em tela, uma vez que, pelas razões a seguir expostas, a Fiscalização incorreu em completo equívoco ao apurar a suposta presunção de omissão de receita, conforme comprovaremos a seguir, de maneira inequívoca;

- que apesar de o Fisco ter intitulado a infração como "Omissão de Rendimentos de Trabalho sem Vínculo Empregatício", ao se examinar a descrição dos fatos interpreta-se que a suposta infração, se fosse o caso, seria **uma presunção de omissão de receita**, já que a fiscalização apurou o valor da suposta omissão através de uma presunção, aliás, não legal, diga-se de passagem;

- que, isto é, o Fisco **PRESUMIU** que se a impugnante recolheu o valor de **R\$ 537.537,12**, então a base de cálculo desse recolhimento seria o valor dos rendimentos tributáveis no total de **R\$ 2.687.685,60**. Realmente **trata-se de uma** presunção sem precedentes e sem base legal;

- que, pois bem, independentemente de Omissão de Rendimentos ou Presunção de Omissão de Rendimentos, o que realmente pretende a impugnante é ressaltar que, efetivamente, **NÃO EXISTE PREVISÃO LEGAL PARA A TRIBUTAÇÃO IMPOSTA PELA FISCALIZAÇÃO**;

- que não restam dúvidas de que o ilustre Auditor teve a intenção de caracterizar como **presunção de omissão de receita**, ao arripio da Lei, a diferença entre o somatório dos rendimentos apurados através de uma equação matemática com base nos recolhimentos ao TJ e os rendimentos lançados na Declaração de Ajuste Anual do Impugnante;

- que é comum conceder descontos ou se cobrar menos quando o volume dos serviços é maior, exemplo; quando uma empresa ou até mesmo uma pessoa física autentica uma quantidade elevada de documentos, certamente é cobrado um preço menor. Todavia o recolhimento da taxa não é em função do preço com desconto e sim do valor da tabela;

- que, no caso em tela, é isto que ocorre, pois, efetivamente não existe previsão legal para presunção *de omissão de* receita decorrente de diferença entre a receita

apurada através de uma equação matemática com base nos recolhimentos ao TJ e a receita lançada na declaração de ajuste do Impugnante;

- que a autoridade fiscal utiliza como elemento fundamental de prova o livro Adicional, não só para apurar os valores que entende estarem sujeitos à tributação como também para atribuir a data de ocorrência da suposta omissão de receita;

- que em momento algum a fiscalização provou quando efetivamente aconteceu o recebimento dos supostos rendimentos, pois, somente nesta data é que de fato ocorre o fato gerador, isto é, o fato gerador do imposto de renda das pessoas físicas acontece por ocasião do recebimento dos rendimentos e não na data do acontecimento do fato que gera o rendimento;

- que se não se comprovou o recebimento dos atos, nem em uma Interpretação extremamente fiscalista, pode-se concluir que ocorreu disponibilidade econômica e conseqüentemente o fato gerador do imposto renda;

- que quanto à multa isolada é de se dizer que o contribuinte teve exigida a multa de ofício sobre os valores de imposto correspondentes aos rendimentos supostamente omitidos e sobre esta mesma base foi também exigida a multa isolada. É incabível a dupla penalização sobre o mesmo fato gerador;

- que quanto à qualificação da multa de ofício é importante esclarecer que o fiscal autuante, em nenhum momento, faz alguma menção a qualquer procedimento doloso por parte da impugnante, restringindo-se a relatar procedimentos e supostas irregularidades tributárias bem como interpretar equivocadamente o art. 1º, inciso I da Lei nº 8.137/1990, ao afirmar que qualquer omissão de rendimentos se insere no contexto de fraude à fiscalização tributária.

Após resumir os fatos constantes da autuação e as principais razões apresentadas pelo impugnante a Segunda Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro – RJ II conclui pela procedência da ação fiscal e pela manutenção do crédito tributário, com base nas seguintes considerações:

- que primeiramente é mister salientar que os argumentos do contribuinte, relativos à nulidade, dizem respeito na verdade ao mérito do lançamento, haja vista que as referidas alegações não são de ordem procedimental;

- que mesmo assim, importa esclarecer que no tocante à arguição de nulidade, o artigo 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, preconiza apenas dois vícios insanáveis, conducentes à nulidade, ou seja, a incompetência do agente do ato e a preterição do direito de defesa;

- que, assim, tendo o autuada sido cientificado plenamente das infrações que lhe foram imputadas, conforme ciência do Auto de Infração em epígrafe, que foi lavrado por servidor competente, Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil, em cumprimento ao disposto no art. 142 do Código Tributário Nacional, sendo concedido ao contribuinte prazo regulamentar para apresentação do contraditório, o que ensejou a oportunidade de defesa, exercida por meio da impugnação de fls. 445 a 480, não há que se cogitar em nulidade do lançamento;

- que a constituição automática do crédito tributário confere segurança absoluta de efetivação do lançamento, que, no caso do IRPF, ocorre 1 (um) ano antes de expirar o prazo decadencial (CTN, art. 173, inc. I). Se não houvesse esse "gatilho tributário" e por inércia do Fisco o crédito tributário não viesse a ser constituído dentro do prazo decadencial (CTN, art. 173, inc. I), o contribuinte que houvesse efetuado o pagamento antecipado, parcial ou integral, do tributo, poderia, após o decurso do referido prazo decadencial (CTN, art. 173, inc. I), pleitear sua restituição, já que, inexistindo o crédito tributário regularmente constituído, o pagamento antecipado seria considerado indevido;

- que a falta de pagamento antecipado do crédito tributário, ou o seu pagamento parcial, nas hipóteses em que o Fisco não exige o pagamento prévio ou concomitante do tributo para a recepção das informações sobre a respectiva atividade apuratória do contribuinte, como é o caso do IRPF, não impede a homologação expressa ou tácita, bem assim o lançamento e a conseqüente constituição do crédito tributário. Isto porque, além de o CTN não vedar a homologação nessas hipóteses, a constituição e a extinção de crédito tributário são institutos distintos, não sendo o último pré-requisito do primeiro. A extinção, ao contrário, exige como pré-requisito a constituição do crédito tributário, pois não se pode extinguir aquilo que não existe no mundo jurídico;

- que, no presente caso, para o imposto de renda do ano-calendário de 2003, o prazo decadencial teve início em 01/01/05 e se encerrará em 31 de dezembro de 2009. Para a multa isolada dos meses de janeiro a outubro de 2003, o prazo decadencial teve início em 01/01/04 e se encerrou em 31 de dezembro de 2008. Para a multa isolada dos meses de novembro e dezembro de 2003, o prazo decadencial teve início em 01/01/05 e se encerrará em 31 de dezembro de 2009. Como o lançamento foi efetivado, em 19/12/08 (fl. 444), quando da ciência do contribuinte, não ocorreu a decadência;

- que o autuado também faz várias citações doutrinárias em sua impugnação, contudo não compete à autoridade administrativa apreciar alegações mediante juízos subjetivos, uma vez que a atividade administrativa deve ser exercida de forma plenamente vinculada, sob pena de responsabilidade funcional;

- que o impugnante argumenta que a fiscalização apesar de ter intitulado a infração como omissão de rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício, se for o caso, seria uma presunção ilegal de omissão de receita. Sem base legal o Fisco presumiu que se o impugnante recolheu o valor de R\$ 537.537,12 ao TJ, então a base de cálculo desse recolhimento seria o valor de rendimentos tributáveis no total de R\$ 2.687.685,60;

- que o autuado faz indagações, conforme descrito no relatório acima. A taxa seria cobrada sobre uma tabela, porém seria comum conceder desconto quando o volume dos serviços fosse maior. Então, os rendimentos oferecidos à tributação devem ser os efetivamente recebidos e o critério da fiscalização estaria distorcido;

- que segundo o interessado, o Fisco estaria cometendo uma ilegalidade e ferindo a Constituição ao apurar o crédito tributário utilizando-se de uma equação matemática com base nos recolhimentos ao TJ e o total de rendimentos consignado na declaração de ajuste do impugnante;

- que aduz também que o Fisco estaria equivocado em considerar como data de ocorrência da suposta omissão as datas dos atos constantes do livro adicional, tendo em vista que tais datas se refeririam a quando os atos foram praticados e não quando o impugnante efetivamente percebeu os recursos;

- que informa que seriam comuns acordos com clientes para que eles paguem os atos em determinado dia do mês seguinte, acumulando-se toda despesa do cliente dentro do mês com posterior recebimento no mês seguinte. Para tanto, junta cópias de declarações de clientes. Com isso, a fiscalização não teria comprovado a data na qual o contribuinte teria efetivamente auferido rendimentos;

- que finalizando, alega que não haveria prova de que todos os rendimentos apurados pela fiscalização teriam sido recebidos de pessoa física, pois ele também presta serviço à pessoa jurídica. Tendo o Fisco presumido o fato gerador o lançamento deveria ser cancelado;

- que, contudo, não há como se acatar os argumentos do impugnante. Inicialmente é imperativo ressaltar que o contribuinte em sua condição de serventário, está sujeito a recolher ao Tribunal de Justiça o percentual de 20% sobre os seus rendimentos provenientes do respectivo Cartório a título de Adicional ao Fundo Especial do Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro — FETJ. Frise-se que o referido Fundo tem amparo legal na Lei Estadual nº 3.217/99;

- que foi apurado durante o procedimento fiscal que o sujeito passivo somente ofereceu à tributação a quantia de R\$ 913.033,11 de rendimentos recebidos de pessoa física em sua declaração de ajuste anual do ano-calendário de 2003, conforme fl. 06;

- que também é mister salientar que existe o Livro de Controle relativo ao supracitado adicional de 20%. Com base neste Livro de Controle de fls. 147 a 399, a fiscalização concluiu corretamente que a verdadeira receita do interessado alcançou a importância de R\$ 2.687.685,60, haja vista que 20% deste valor correspondem exatamente ao montante de R\$ 537.537,12 de adicional FETJ;

- que neste tocante é necessário esclarecer que não há que se cogitar em simples presunção, mas sim em elementos de prova cabais e concretas de que o valor apurado pelo Fisco foi justamente o rendimento efetivamente auferido pelo contribuinte;

- que no presente caso a fiscalização utilizou-se de um meio legal de prova indireta, não restando margem a dúvidas quanto ao total de rendimentos que verdadeiramente foi recebido pelo interessado no ano-calendário de 2003, já que o percentual de 20% recolhido ao Tribunal demonstra claramente o efetivo montante de rendimentos auferidos pelo interessado em face de sua condição de titular do Cartório, configurando assim a infração tributária de omissão de rendimentos prevista em lei;

- que o impugnante apresenta o argumento de que a multa isolada de 50% não poderia ser cobrada de forma simultânea com a multa qualificada de 150%. A base de cálculo das duas multas seria a mesma, não podendo prosperar tal cobrança, em respeito à legislação que rege a matéria;

- que, todavia, a multa isolada por falta de recolhimento do IRPF devido a título de carnê-leão está prevista nos artigos 43, e 44, inciso II, alínea "a", da Lei nº 9.430/96, modificada pela Lei nº 11.488/07;

- que no que tange à mencionada multa isolada verifica-se que a mesma possui base legal para ser cobrada, portanto não há que se cogitar de qualquer ilegalidade na referida cobrança;

- que, além disso, é mister ressaltar que a referida multa isolada trata-se de uma infração tributária própria. Não há que se confundir com a multa qualificada de 150%, cobrada sobre o imposto de renda pessoa física que foi apurado com base no ajuste anual;

- que o interessado, de acordo com seu arrazoadado de fls. 467 a 472, solicita o cancelamento da multa qualificada, tendo em vista que a fiscalização não teria provado qualquer procedimento doloso ou evidente intuito de fraude por parte do impugnante. Inclusive, a aplicação da multa teria sido decorrente de uma presunção não legal. Cita também o tópico 10 da nota nº 205/00142 da COFIS;

- que interessa reafirmar que não houve tributação com base em presunção ilegal. Muito pelo contrário, foi comprovado nos autos que o valor de rendimento efetivamente recebido pelo contribuinte alcançou uma importância muito superior à quantia declarada espontaneamente à Fazenda Nacional;

- que em função de tudo aquilo que consta no processo, se caracterizou o intento doloso do contribuinte de se eximir do imposto devido, tendo em vista que os valores informados ao Tribunal de Justiça demonstraram que o efetivo montante de rendimento auferido pelo contribuinte durante o ano-calendário de 2003 não foi aquele oferecido à tributação por meio da apresentação da declaração de ajuste anual de fl. 06.

As ementas que consubstanciam a presente decisão são as seguintes:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2003

NULIDADE NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL.

Comprovado que o procedimento fiscal foi feito regularmente, não se apresentando, nos autos, as causas apontadas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, não há que se cogitar em nulidade processual, nem em nulidade do lançamento enquanto ato administrativo.

DECADÊNCIA.

O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (CTN, art. 173, I).

OMISSÃO DE RENDIMENTOS.

Restando configurado que o contribuinte omitiu rendimentos efetivamente recebidos a título de emolumentos, deve ser mantida a infração tributária imputada ao sujeito passivo.

MULTA ISOLADA. CARNÊ-LEÃO.

Será exigida multa isolada de que trata o inciso I ou II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 e artigo 1º, inciso II, da IN SRF nº 46/97, tendo como base de cálculo o imposto de renda devido pelas pessoas físicas sob a forma de recolhimento mensal (carnê-leão) não pago.

MULTA QUALIFICADA.

É cabível a aplicação da multa qualificada quando restar caracterizado o intento doloso do contribuinte de se eximir do imposto devido.

CITAÇÕES DOUTRINÁRIAS NA IMPUGNAÇÃO.

Não compete à autoridade administrativa apreciar alegações mediante juízos subjetivos, uma vez que a atividade administrativa deve ser exercida de forma plenamente vinculada, sob pena de responsabilidade funcional.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

As decisões administrativas não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aplicam a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão.

Lançamento Procedente

Cientificado da decisão de Primeira Instância, em 01/09/2009, conforme Termo constante às fls. 499/500, e, com ela não se conformando, o contribuinte interpôs, em tempo hábil (24/09/2009), o recurso voluntário de fls. 501/533, no qual demonstra irresignação parcial contra a decisão supra, baseado, em síntese, nas mesmas razões expendidas na fase impugnatória, reforçado pelas seguintes considerações:

- que no que respeita a este tópico, o Recorrente em sua peça impugnatória deixou claro que a fiscalização não conseguiu provar quando, efetivamente, os supostos rendimentos foram por ele recebidos, elegendo ilegalmente, por critério próprio, a data de ocorrência do fato gerador;

- que é de fundamental importância destacar que o Recorrente não conseguiu identificar em que momento a D.autoridade julgadora de 1º. Grau manifestou-se sobre o presente assunto. Ou seja, onde constam na decisão em questão as contra argumentações sobre as alegações do Recorrente de que não ficou provada a data do efetivo recebimento dos rendimentos e conseqüentemente o deslocamento indevido da ocorrência fato gerador;

- que, na verdade, o que ocorreu foi que, para sua surpresa, quando da leitura da decisão de 1º grau proferida, o Recorrente não encontrou uma linha sequer sobre a matéria em tela, ou seja, a autoridade julgadora de 1º grau não se manifestou a respeito, fato este que, por si só cerceia por completo o direito de defesa do recorrente e torna irremediavelmente nula a presente decisão.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Nelson Mallmann, Relator

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

Da análise preliminar da matéria, verifica-se que a autoridade fiscal lançadora entendeu haver omissão de rendimentos recebidos de pessoas físicas, diante do fato de que a receita real total de emolumentos do contribuinte durante o ano de 2003, considerando-se que os 20% da Taxa Adicional ao Fundo Especial do Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro – FETJ correspondem a R\$ 537.537,12, foi de R\$ 2.687.685,60, enquanto em sua Declaração de Ajuste Anual do exercício 2004 o contribuinte apresentou rendimentos no valor total de R\$ 913.013,11, omitindo no ano de 2003 uma receita de R\$ 1.774.652,49.

Inconformado, em virtude de não ter logrando êxito na instância inicial, o contribuinte apresenta a sua peça recursal a este E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais pleiteando a reforma da decisão prolatada na Primeira Instância onde se insurge contra o lançamento mantido pela autoridade de primeira instância, tecendo várias considerações sobre a impossibilidade de se tributar os valores em discussão, por mera presunção, já que entende que não foi comprovado a existência do fato gerador da obrigação tributária. Para tanto alega em preliminar a decadência do direito da Fazenda Nacional constituir o crédito tributário lançado, nulidade do auto de infração por falta de amparo legal e nulidade da decisão de primeira instância por cerceamento do direito de defesa e por via de consequência se insurge, no mérito, contra a infração como um todo e especificamente contra a qualificação da multa de ofício e contra o lançamento da multa isolada.

Quanto a preliminar de decadência, levantada pelo suplicante, sob o argumento de que o lançamento de imposto de renda das pessoas físicas é por homologação, estou com a corrente que entende 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. Assim sendo, entendo que imposto lançado (IRPF), considerando a contagem do prazo decadencial na forma mais favorável ao recorrente (sem a constatação da ocorrência do evidente intuito de fraude (multa qualificada) e considerando que houve pagamento antecipado de Imposto de Renda de Pessoa Física), não se encontrava alcançado pelo prazo decadencial na data da ciência do auto de infração (19/12/2008), de acordo com as regras contidas nos artigos 150, § 4º e 173, inciso I, do Código Tributário Nacional.

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

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 imponible, 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, sempre refutei nos meus votos 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 Código Tributário Nacional, 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 obviedade 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 Código Tributário Nacional”.

Nos dias atuais esta discussão se tornou irrelevante já que em 21/12/2010, houve a edição da Portaria MF nº. 586, que alterou o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009. Diante disso, a redação do art.62 do RICARF dispôs:

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

*Parágrafo único. O disposto no **caput** não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:*

I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal; ou

II - que fundamente crédito tributário objeto de:

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1993; ou

c) parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 1993.

Art. 62-A. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº. 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

§ 1º Ficarão sobrestados os julgamentos dos recursos sempre que o STF também sobrestar o julgamento dos recursos extraordinários da mesma matéria, até que seja proferida decisão nos termos do art. 543-B.

§ 2º O sobrestamento de que trata o § 1º será feito de ofício pelo relator ou por provocação das partes.

Diante disso, resta claro que os julgados proferidos pelas turmas integrantes do CARF devem se adaptar, nos casos de decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº. 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, a estes julgados. Assim sendo, a contagem do prazo decadencial é um destes temas.

A Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça decidiu, por ocasião do julgamento do Recurso Especial nº. 973.733 – SC (2007/0176994-0), que a contagem do prazo decadencial dos tributos ou contribuições, cujo lançamento é por homologação, deveria seguir o rito do julgamento do recurso especial representativo de controvérsia, cuja ementa é a seguinte:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: Resp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi,

"Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se Documento: 6162167 - EMENTA / ACÓRDÃO - Site certificado - DJe: 18/09/2009 Página 1 de 2 Superior Tribunal de Justiça inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos imponíveis ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

Nos julgados posteriores, sobre o mesmo assunto (contagem do prazo decadencial), o Superior Tribunal de Justiça aplicou a mesma decisão acima transcrita, conforme se constata no julgado do AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº. 1.203.986 - MG (2010/0139559-7), verbis:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. MATÉRIA DECIDIDA NO RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA Nº 973.733/SC. ARTIGO 543-C, DO CPC. PRESCRIÇÃO DO DIREITO DE COBRANÇA JUDICIAL PELO FISCO. PRAZO QUINQUENAL. TRIBUTO SUJEITO À LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. OCORRÊNCIA.

1. O Código Tributário Nacional, ao dispor sobre a decadência, causa extintiva do crédito tributário, assim estabelece em seu artigo 173: "Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir

o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados: I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado; II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado. Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento."

2. A decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, quais sejam: (i) regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado; (ii) regra da decadência do direito de lançar nos casos em que notificado o contribuinte de medida preparatória do lançamento, em se tratando de tributos sujeitos a lançamento de ofício ou de tributos sujeitos a lançamento por homologação em que inocorre o pagamento antecipado; (iii) regra da decadência do direito de lançar nos casos dos tributos sujeitos a lançamento por homologação em que há parcial pagamento da exação devida; (iv) regra da decadência do direito de lançar em que o pagamento antecipado se dá com fraude, dolo ou simulação, ocorrendo notificação do contribuinte acerca de medida preparatória; e (v) regra da decadência do direito de lançar perante anulação do lançamento anterior (In: Decadência e Prescrição no Direito Tributário, Eurico Marcos Diniz de Santi, 3ª Ed., Max Limonad, págs. 163/210).

Documento: 12878841 - EMENTA / ACÓRDÃO - Site certificado - DJe: 24/11/2010 Página 1 de 2 Superior Tribunal de Justiça 3. A Primeira Seção, quando do julgamento do REsp 973.733/SC, sujeito ao regime dos recursos repetitivos, reafirmou o entendimento de que "o dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199). (Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em FALTA O JULGAMENTO AGUARDAR)

4. À luz da novel metodologia legal, publicado o acórdão do julgamento do recurso especial, submetido ao regime previsto no artigo 534-C, do CPC, os demais recursos já distribuídos, fundados em idêntica controvérsia, deverão ser julgados pelo relator, nos termos do artigo 557, CPC (artigo 5º, I, da Res. STJ 8/2008).

5. In casu: (a) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (b) a obrigação ex lege de pagamento antecipado de contribuição social foi omitida pelo contribuinte concernente ao fato gerador compreendido a partir de 1995, consoante consignado pelo Tribunal a quo; (c) o prazo do fisco para lançar iniciou a partir de 01.01.1996 com término em 01.01.2001; (d) a constituição do crédito tributário pertinente ocorreu em 15.07.2004, data da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito que formalizou os créditos tributários em questão, sendo a execução ajuizada tão somente em 21.03.2005.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.

7. Agravo regimental desprovido.

É de se esclarecer, que na solução dos Embargos de Declaração impetrado pela Fazenda Nacional no Recurso Especial nº. 674.497 - PR (2004/0109978-2), houve o acolhimento em parte do embargo pelo STJ para modificar o entendimento sobre os fatos geradores ocorridos em dezembro cuja exação só poderia ser exigida a partir de janeiro do ano seguinte, verbis:

PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. RECOLHIMENTOS NÃO EFETUADOS E NÃO DECLARADOS. ART. 173, I, DO CTN. DECADÊNCIA. ERRO MATERIAL. OCORRÊNCIA. ACOLHIMENTO. EFEITOS MODIFICATIVOS. EXCEPCIONALIDADE.

1. Trata-se de embargos de declaração opostos pela Fazenda Nacional objetivando afastar a decadência de créditos tributários referentes a fatos geradores ocorridos em dezembro de 1993.

2. Na espécie, os fatos geradores do tributo em questão são relativos ao período de 1º a 31.12.1993, ou seja, a exação só poderia ser exigida e lançada a partir de janeiro de 1994. Sendo assim, na forma do art. 173, I, do CTN, o prazo decadencial teve início somente em 1º.1.1995, expirando-se em 1º.1.2000. Considerando que o auto de infração foi lavrado em 29.11.1999, tem-se por não consumada a decadência, in casu.

3. Embargos de declaração acolhidos, com efeitos modificativos, para dar parcial provimento ao recurso especial.

O ministro Mauro Campbell Marques, relator do processo, em síntese, assim se manifestou em seu voto:

Sobre o tema, a Primeira Seção desta Corte, utilizando-se da sistemática prevista no art. 543-C do CPC, introduzido no ordenamento jurídico pátrio por meio da Lei dos Recursos Repetitivos, ao julgar o REsp 973.733/SC, Rel Min. Luiz Fux (j. 12.8.2009), reiterou o entendimento no sentido de que, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação não declarado e inadimplido, como o caso dos autos, o Fisco dispõe de cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado para a constituição do crédito tributário, nos termos do art. 173, I, do CTN. Somente nos casos em que o pagamento foi feito antecipadamente, o prazo será de cinco anos a contar do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN)

(...)

Na espécie, os fatos geradores do tributo em questão são relativos ao período de 1º a 31.12.1993, ou seja, a exação só poderia ser exigida e lançada a partir de janeiro de 1994.

Sendo assim, na forma do art. 173, I, do CTN, o prazo decadencial teve início somente em 1º.1.1995, expirando-se em 1º.1.2000. Considerando que o auto de infração foi lavrado em 29.11.1999, tem-se por não consumada a decadência, in casu.

Desta forma, para lançamentos em que não houve pagamento antecipado, é de se observar que os julgados do Superior Tribunal de Justiça firmaram posição no sentido de que o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado corresponde, de fato, ao primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Código Tributário Nacional.

Por outro lado, para os lançamentos em que houve pagamento antecipado a contagem do prazo decadencial tem início na data do fato gerador da obrigação tributária discutida.

O caso em questão trata de imposto de renda pessoa física, cujo lançamento é omissão de rendimentos recebidos de pessoas físicas, por via de consequência o fato gerador do imposto é 31/12/2003 (ajuste anual).

Sob o meu ponto de vista o maior obstáculo neste tipo de interpretação dada pelo Superior Tribunal de Justiça está em definir o que seria considerado “pagamento antecipado” nos futuros julgados por este tribunal Administrativo.

Ora, nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, o escoamento do prazo do art. 150, § 4º, sem manifestação do Fisco, significa a aquiescência implícita aos valores declarados pelo contribuinte, porque o silêncio, neste caso, é qualificado pela lei, trazendo efeitos. A única diferença de regime está consubstanciada na hipótese em que não há pagamento antecipado, que de acordo com Superior Tribunal de Justiça, se aplicaria, para efeitos de marco inicial do prazo decadencial, o art. 173, I, do Código Tributário Nacional (regra geral, que deverá ser seguido conforme a interpretação dada pelo STJ), por força do que dispõe o parágrafo único deste mesmo preceptivo. Exaurido o prazo, o Fisco não poderá

manifestar qualquer intenção de cobrar os valores. Há, pois, falar-se em decadência nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação.

No presente caso se torna irrelevante continuar a discussão sobre qual seria o significado de “pagamento antecipado”, já que houve recolhimento de imposto de renda pelo recorrente, como restou consignado em sua Declaração de Ajuste Anual, relativo ao ano-calendário de 2003, considerado no cálculo do Auto de Infração (fls. 415/424).

Assim sendo, no ponto de vista dos julgados do Superior Tribunal de Justiça, o termo inicial da contagem do prazo decadencial é 31/12/2003, já que o fato gerador ocorreu em 31/12/2003. Ou seja, de acordo com a linguagem do Superior Tribunal de Justiça “o termo inicial para contagem do prazo decadencial, nos casos em que houve pagamento antecipado, é a data do fato gerador da exigência tributária”. O prazo fatal para a constituição do lançamento ocorreria em 31/12/2008, tendo ocorrido a ciência do lançamento em 19/12/2008, não está decadente o direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário questionado.

Somente para fins de argumentação, é de se dizer, que nos casos de arguição de decadência quanto restar caracterizado o evidente intuito de fraude, que não se aplica ao presente caso, já que o voto condutor do aresto é pela desqualificação da multa de ofício, 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 hão 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 Código Tributário Nacional (lançamento por homologação); e a regra do art. 173, parágrafo único do Código Tributário Nacional 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 Código Tributário Nacional 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 Código Tributário Nacional.

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 Código Tributário Nacional, tendo em vista que nenhuma relação jurídico-tributária poderá protelar-se indefinidamente no tempo, sob pena de insegurança jurídica.

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

Entendo, que o procedimento fiscal realizado pela autoridade fiscal lançadora 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.

Resta claro, nos autos, que a autoridade fiscal lançadora demonstrou a base de cálculo do fato gerador questionado, conforme se constata nos demonstrativos de fls. 412/414, bem como capitulou as infrações citando os dispositivos legais infringidos. Não cabe, portanto, dar razão ao contribuinte quanto a supostos deveres que teria a autoridade lançadora em demonstrar de forma detalhada os valores que serviram de base de cálculo, já que são baseados na documentação apresentada pela própria recorrente e confirmadas pela Corregedoria-Geral de Justiça do Estado do Rio de Janeiro e estão devidamente identificados nos autos do processo.

Ademais, se faz necessário lembrar que a ação fiscal no contribuinte resultou de um trabalho investigativo realizado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, através de sua Superintendência situado no Rio de Janeiro – RJ, solicitando à Corregedoria-Geral de Justiça, informações dos 50 (cinquenta) maiores arrecadadores dentre as serventias extrajudiciais que contribuem para o Fundo Especial de Tribunal de Justiça, quando foi apurado que o contribuinte efetuou recolhimentos expressivos ao FETJ, conseqüentemente obtendo rendimentos proporcionais, já que tais recolhimentos ao FETJ representam 20% (vinte por cento) de todos os valores e ou serviços cobrados pelo cartório.

Ora, é dever do contribuinte informar e, se for o caso, comprovar os dados nos campos próprios das correspondentes declarações de rendimentos e, conseqüentemente, calcular e pagar o montante do imposto apurado, por outro lado, cabe a autoridade fiscal o dever da conferência destes dados. Assim, na ausência de comprovação, por meio de documentação hábil e idônea, de que os valores questionados já foram tributados ou que são isentos e não tributáveis, é dever de a autoridade fiscal efetuar a sua tributação de ofício.

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

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

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

Com nova redação dada pelo art. 1º da Lei n.º 8.748/93:

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 suscitada 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 enviados pelo próprio autuado, bem com a própria declaração de rendimentos do suplicante, onde consta de forma clara que houve omissão de rendimentos tributáveis recebidos, devidamente individualizadas nos relatórios, que são partes integrantes do Auto de Infração, sendo que o mesmo, identifica por nome e CPF o autuado, esclarece onde foi lavrado, cuja ciência foi por AR e descreve a irregularidade praticada e o seu enquadramento legal assinado pelo Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, cumprindo o disposto no art. 142 do Código Tributário Nacional, 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 regada em leis e regulamentos, faculta à Administração a mais completa liberdade no escopo de flagrar a ocorrência do fato gerador. Nessa fase não há contraditório, porque o fisco está apenas coletando dados para se convencer ou não da ocorrência do fato impositivo ensejador da tributação. Não há, ainda, exigência de crédito tributário formalizada, inexistindo, conseqüentemente, resistência a ser oposta pelo sujeito fiscalizado.

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

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

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

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

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

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

Quanto a preliminar de nulidade da decisão de primeira instância, argüida pelo suplicante, sob o entendimento de que tenha ocorrido ofensa aos princípios constitucionais do devido processo legal, já que a autoridade teria deixado de se manifestar sobre

argumentações para que fosse justificado o fato gerador da obrigação tributária, sou pela rejeição pelos motivos abaixo expostos.

Como se vê do relatório, no entendimento do suplicante a decisão de Primeira Instância teria deixado de se manifestar sobre pontos questionados na peça impugnatória, em razão disso, entende ser nula a decisão recorrida, eis que atenta contra a garantia do devido processo legal e o direito de ampla defesa do contribuinte. Ou seja, o recorrente alega que em sua peça impugnatória deixou claro que a fiscalização não conseguiu provar quando, efetivamente, os supostos rendimentos foram por ele recebidos, elegendo ilegalmente, por critério próprio, a data de ocorrência do fato gerador e que o Recorrente não conseguiu identificar onde constam na decisão em questão as contra argumentações sobre as alegações do Recorrente de que não ficou provada a data do efetivo recebimento dos rendimentos e conseqüentemente o deslocamento indevido da ocorrência fato gerador.

Ora, com todas as vênias, da análise dos autos, verifica-se que os pontos centrais do litígio estavam restritos a interpretação da tributação de omissão de rendimentos recebidos pelo autuado em razão do exercício de serventuário da justiça (titular de cartório), representado pelos emolumentos cobrados pela prestação dos serviços realizados.

Assim, não restam dúvidas, nos autos, que a acusação que pesa sobre o suplicante é a de omissão de rendimentos caracterizada por valores recebidos em relação aos quais o contribuinte, regularmente intimado, não comprovou mediante documentação hábil e idônea a referida tributação ou que já tivessem sido tributados ou que são isentos e/ou não tributáveis.

Restou claro na decisão de primeira instância a manifestação sobre o assunto, conforme a transcrição abaixo (fls. 491/494):

Constata-se nos autos que o Fisco apurou omissão de rendimentos sem vínculo empregatício recebidos de pessoa física no período de janeiro a dezembro do ano-calendário de 2003. Tal omissão refere-se a emolumentos no montante de R\$ 1.774.652,49, tendo em vista que o autuado é titular de Cartório extrajudicial privatizado.

O impugnante argumenta que a fiscalização apesar de ter intitulado a infração como omissão de rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício, se for o caso, seria uma presunção ilegal de omissão de receita. Sem base legal o Fisco presumiu que se o impugnante recolheu o valor de R\$ 537.537,12 ao TJ, então a base de cálculo desse recolhimento seria o valor de rendimentos tributáveis no total de R\$ 2.687.685,60.

O autuado faz indagações, conforme descrito no relatório acima. A taxa seria cobrada sobre uma tabela, porém seria comum conceder desconto quando o volume dos serviços fosse maior. Então, os rendimentos oferecidos à tributação devem ser os efetivamente recebidos e o critério da fiscalização estaria distorcido.

Segundo o interessado, o Fisco estaria cometendo uma ilegalidade e ferindo a Constituição ao apurar o crédito tributário utilizando-se de uma equação matemática com base

nos recolhimentos ao TJ e o total de rendimentos consignado na declaração de ajuste do impugnante.

Aduz também que o Fisco estaria equivocado em considerar como data de ocorrência da suposta omissão as datas dos atos constantes do livro adicional, tendo em vista que tais datas se refeririam a quando os atos foram praticados e não quando o impugnante efetivamente percebeu os recursos.

Informa que seriam comuns acordos com clientes para que eles paguem os atos em determinado dia do mês seguinte, acumulando-se toda despesa do cliente dentro do mês com posterior recebimento no mês seguinte. Para tanto, junta cópias de declarações de clientes.

Com isso, a fiscalização não teria comprovado a data na qual o contribuinte teria efetivamente auferido rendimentos.

Finalizando, alega que não haveria prova de que todos os rendimentos apurados pela fiscalização teriam sido recebidos de pessoa física, pois ele também presta serviço à pessoa jurídica. Tendo o Fisco presumido o fato gerador o lançamento deveria ser cancelado.

Contudo, não há como se acatar os argumentos do impugnante. Inicialmente é imperativo ressaltar que o contribuinte em sua condição de serventuário, está sujeito a recolher ao Tribunal de Justiça o percentual de 20% sobre os seus rendimentos provenientes do respectivo Cartório a título de Adicional ao Fundo Especial do Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro — FETJ. Frise-se que o referido Fundo tem amparo legal na Lei Estadual nº3.217/99.

Foi apurado durante o procedimento fiscal que o sujeito passivo somente ofereceu à tributação a quantia de R\$ 913.033,11 de rendimentos recebidos de pessoa física em sua declaração de ajuste anual do ano-calendário de 2003, conforme fl. 06.

Também é mister salientar que existe o Livro de Controle relativo ao supracitado adicional de 20%. Com base neste Livro de Controle de fls. 147 a 399, a fiscalização concluiu corretamente que a verdadeira receita do interessado alcançou a importância de R\$ 2.687.685,60, haja vista que 20% deste valor corresponde exatamente ao montante de R\$ 537.537,12 de adicional FETJ.

Neste tocante é necessário esclarecer que não há que se cogitar em simples presunção, mas sim em elementos de prova cabais e concretas de que o valor apurado pelo Fisco foi justamente o rendimento efetivamente auferido pelo contribuinte.

Cabe ressaltar que o imposto de renda da pessoa física se sujeita ao regime de caixa. Portanto, o imposto é devido à medida que o rendimento é percebido, em respeito ao que dispõe o parágrafo 2º, art. 2º, do RIR/99.

É evidente que o Livro Caixa previsto no art. 75, do RIR/99, também segue o mesmo regime de caixa supracitado, ou seja, as

receitas e despesas são escrituradas na data em que efetivamente ocorreram.

O Ato Executivo Conjunto TJ/CGJ nº27, de 10/06/1999, determina que o Livro de Registro do Adicional FETJ terá escrituração diária, com data e indicação do número de atos praticados, conterà o valor dos emolumentos arrecadados e o valor do acréscimo de 20% a recolher aos cofres do Fundo Especial do Tribunal de Justiça. Com isso, verifica-se que este livro também possui regime de caixa, sendo notório que não poderia ser diferente.

Sendo assim, a fiscalização agiu apropriadamente e dentro da mais completa legalidade, pois ao levar em consideração os valores contidos no Livro de Controle do Adicional FETJ, a autoridade lançadora apurou os rendimentos efetivamente auferidos pelo contribuinte durante o ano-calendário de 2003.

Não há dúvida quanto à possibilidade do autuado conceder aos seus clientes descontos ou ampliação de prazo para pagamento dos serviços, contudo, isso não muda o fato de que os valores lançados, tanto no Livro Caixa quanto no Livro de Controle do Adicional, se referem à data do efetivo recebimento por parte do impugnante.

No presente caso a fiscalização utilizou-se de um meio legal de prova indireta, não restando margem a dúvidas quanto ao total de rendimentos que verdadeiramente foi recebido pelo interessado no ano-calendário de 2003, já que o percentual de 20% recolhido ao Tribunal demonstra claramente o efetivo montante de rendimentos auferidos pelo interessado em face de sua condição de titular do Cartório, configurando assim a infração tributária de omissão de rendimentos prevista em lei.

Importa inclusive destacar que a fiscalização encaminhou ofício nº 682/08 à Diretoria de Gestão da Arrecadação do Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro no intuito de que fossem informados os montantes mensais a título de recolhimento dos 20% de adicional F.E.T.J, tendo sido respondido que o total recolhido foi de R\$ 544.058,42, conforme fls. 132 a 145.

Em nenhum momento o interessado fez prova de que os valores de adicional pagos por ele estariam errados, não restando dúvida de que as quantias pagas encontram-se corretas.

Além disso, é patente afirmar que não importa o caso de um contribuinte deixar de recolher o valor do adicional FETJ, já que o fato gerador do imposto de renda é a obtenção do rendimento por parte do serventuário, isto é, restando comprovado que o sujeito passivo recebeu o rendimento e não o tributou, fica caracterizada a infração tributária.

É válido exprimir que o próprio Tribunal de Justiça, em sua resposta ao ofício da fiscalização, afirmou que para se alcançar o valor dos emolumentos recebidos pelo impugnante bastaria

multiplicar por cinco os valores do adicional FETJ apontados pelo Tribunal de Justiça.

É imperativo elucidar que ainda que se aceite que o contribuinte também tenha recebido rendimentos de pessoa jurídica, isso em nada muda a tributação em questão, haja vista que de acordo com a atividade de Tabelião exercida pelo autuado, o mesmo está obrigado a oferecer os seus rendimentos à tributação tanto no ajuste anual como também a título de carnê-leão, independente dos rendimentos serem provenientes de pessoa física ou jurídica.

Frise-se que a fiscalização, para efeito de cálculo do valor omitido, levou em consideração os valores do adicional de 20% relacionados no Livro de Controle do Adicional apresentado pelo autuado, tendo em vista possuir o seu total um pouco inferior àquele informado pelo Tribunal, sendo mais benéfico ao contribuinte.

O Livro de Controle do Adicional FETJ possui os registros diários de recolhimento dos 20% durante o ano-calendário de 2003. O somatório mensal dos referidos 20% estão descritos no Termo de Constatação Fiscal à fl. 407 dos autos, tendo alcançado o montante anual de R\$ 537.537,12.

A autoridade fiscal, para efeito de determinação da receita a título de emolumentos, considerou os valores de recolhimentos dos 20% constantes no Livro de Controle FETJ, tendo em vista que nele também estão indicadas as exatas receitas de emolumentos e as efetivas datas em que tais receitas foram recebidas.

Assim, de acordo com o referido Livro de Controle de fls. 147 a 399, a fiscalização apurou que a efetiva receita do interessado foi de R\$ 2.687.685,60, haja vista que 20% deste valor corresponde exatamente ao montante de R\$ 537.537,12 de adicional FETJ.

Então, como o interessado somente ofereceu à tributação a quantia de R\$ 913.033,11, em sua DIRPF do ano-calendário de 2003, conforme fl. 06, deve ser mantida a omissão de rendimentos no valor de R\$ 1.774.652,49 apontada no presente auto de infração.

Na análise da comparação entre os fundamentos constantes da peça acusatória e os fundamentos constantes da peça decisória, não vislumbro nenhuma descon sideração ou inovação, por parte da autoridade julgadora, do conteúdo fundamental pela qual a autoridade lançadora procedeu ao lançamento.

A preliminar levantada pelo suplicante, data vên ia, não tem nenhum cabimento, por qualquer ângulo que se pretende analisá-la. Acolher da forma como foi suscitada, seria atrelar o julgador à estrita vontade da autoridade lançadora ou à vontade do autuado. Ou seja, a autoridade julgadora seria obstada de fundamentar a sua própria decisão com base em textos legais ou de emitir juízo próprio, deste que, evidentemente, não contrário à lei.

Assim sendo, entendo que não se deva dar razão ao suplicante, já que a decisão de Primeira Instância apreciou de forma circunstancial todos os fatos e desdobramentos

contidos na imputação feita e objeto de resistência pelo recorrente, com argumentos equivalentes de modo a embasar a manutenção da pretensão tributária.

Somente a inexistência de exame de algum argumento apresentado pelo suplicante, na fase impugnatória, cuja aceitação ou não implicaria no rumo da decisão a ser dada ao caso concreto é que acarreta cerceamento do direito de defesa da impugnante, ou o acréscimo de algum argumento que acarretasse mudança radical na decisão é que constituiria nulidade da decisão singular.

Ora, os autos demonstram claramente, a infração imputada acompanhada da descrição dos fatos, a decisão de Primeira Instância, é cristalina, e se manifesta sobre os principais argumentos apresentados pelo suplicante em sua peça impugnatória. Estes são os principais fatos do processo em questão, e estes foram longamente debatidos pela decisão de Primeira Instância, talvez, não a contento do suplicante, ou seja, o resultado não foi como o suplicante gostaria que fosse.

No meu entender, não faz nenhum sentido a autoridade julgadora ficar rebatendo argumento por argumento, embasando a sua opinião em teorias jurídicas, textos legais e jurisprudenciais, principalmente, os que não teriam o poder de modificar a decisão da questão discutida, qual seja, a tributação com base em omissão de rendimentos, apurados através de prova indiciária conclusiva.

É evidente, que o artigo 59 do Decreto n.º 70.235, de 1972, arrola a incompetência do agente e a preterição do direito de defesa, como hipóteses de nulidades dos atos praticados no curso do processo fiscal.

Da mesma forma, é evidente, que a obediência plena ao direito de defesa, igualmente prescrito no artigo 5º, inciso LV da Constituição Federal, exige o atendimento concomitante aos princípios do contraditório e do devido processo legal.

Não obstante, a infinidade de situações suscetíveis de ser compreendida no significado da expressão preterição do direito de defesa, ou do direito de ampla defesa é de tal amplitude que se faz necessário distinguir quando existe a falta de apreciação de prova ou argumento de defesa, bem como quando existe inovação no fundamento do lançamento, seja por inovação dos fundamentos legais, seja por alteração dos valores lançados.

Os artigos 29 e 30, do Decreto n.º 70.235, de 1972, dizem respeito à liberdade da autoridade julgadora na apreciação das provas, respectivamente. É claro, que essa liberdade, no entanto, não autoriza o julgador, ao seu talante, deixar de apreciá-las, pois isso certamente acarretará cerceamento do direito de defesa.

Por outro lado, deve-se ter presente, no entanto, que, o não enfrentamento de alguma questão levantada pelo impugnante, não necessariamente dá origem à preterição do direito de defesa, e por via de consequência, o nascimento do cerceamento do direito de defesa. Para que flore o cerceamento do direito de defesa, que seria uma condicionante para a nulidade da decisão de Primeira Instância, se faz necessário que esta questão tenha relevância, ou seja, tenha o poder de modificar algum item do decisório, não pode ser alegação por alegação, sem nenhuma importância no fato discutido. Como da mesma forma, o acréscimo de algum esclarecimento sem prejudicar a discussão, não torna, necessariamente, nula a decisão recorrida.

Assim sendo, rejeito a preliminar de nulidade da decisão de Primeira Instância, baseado no entendimento que a mesma foi proferida dentro dos parâmetros legais, abrangendo os fatos importantes relatados pelo suplicante.

Resta claro nos autos, que o recorrente foi autuado tendo em vista a constatação de omissão de rendimentos recebidos de pessoa física, decorrentes de trabalho sem vínculo empregatício, conforme Termo de Constatação Fiscal (fls. 402/411), cuja infração está capitulada nos artigos 1º, 2º, 3º, e §§, e 8º, da Lei n.º 7.713, de 1988; artigos 1º ao 4º, da Lei n.º 8.134, de 1990 e artigo 1º da Lei n.º 10.451, de 2002.

Como se vê da análise dos autos, a discussão repousa, em um só pressuposto, qual seja: a validade do Livro de Controle, relativo ao Adicional de 20% sobre a receitas do Cartório, destinadas ao Fundo Especial do Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro – FETJ. Com base neste Livro de Controle de fls. 147 a 399, a fiscalização concluiu corretamente que a verdadeira receita do interessado alcançou a importância de R\$ 2.687.685,60, haja vista que 20% deste valor corresponde exatamente ao montante de R\$ 537.537,12 de adicional FETJ.

Na comparação realizada entre os valores declarados na Declaração de Ajuste Anual e os valores que serviram de base para o cálculo do adicional FETJ a autoridade fiscal lançadora concluiu serem ilícitos os procedimentos adotados pelo contribuinte, entendendo que estes revelavam, a nítida, intenção do contribuinte em reduzir matéria tributável, através da utilização de expedientes extra contábeis. Ou seja, registrava um valor maior de receita no Livro de Controle do Adicional FETJ e um valor bem menor de receita em sua contabilidade para fins fiscais. Por sua vez o recorrente alega a precariedade da prova colhida.

Ora, não se pode questionar a validade do emprego de indícios para mediante ilações deles extraídas provarem-se situações que, face particularidades próprias, não se poderiam provar de outra forma. Situações que as partes nelas envolvidas procuram manter em sigilo por prejudicarem interesses de terceiros os quais, mais tarde, iriam tentar demonstrar o oposto. Por isso, não se documentam estes atos e mantêm-se cuidadosamente guardados os apontamentos ou registros paralelos a eles correspondentes. E, por questão de segurança, tais papéis não são, em regra, autografados por ninguém.

A prova da existência desses atos torna-se assim dificultada e só mesmo através de indícios se pode chegar ao fato final. E este indício serve de base à presunção comum capaz de convencer o julgador da verdade de um fato.

Como no direito processual brasileiro, para provar-se um fato, são admissíveis todos os meios legais, inclusive os moralmente legítimos ainda que não especificados na lei adjetiva e, sendo livre a convicção do julgador, não há porque se afastar a presunção como meio de prova de desvio de receitas.

A presunção comum que convence a autoridade fiscal da existência de um fato, que o contribuinte procura ocultar ao fisco é a mesma.

As evidências colhidas pela autoridade lançadora indicam que o contribuinte utilizava dois tipos de escrituração. Ou seja, utilizava uma para escriturar a receita sobre a qual fazia incidir o adicional FETJ e outra para escriturar a receita sobre a qual incidia a tributação do IRPF. O artifício é tão manifesto que salta aos olhos de quem está analisando os fatos, pois se os fatos levantados pela autoridade lançadora não fossem verdadeiros o suplicante teria apresentado provas cabais que os valores registrados no Livro de Controle do Adicional não eram verdadeiros e que se equivocara, sistematicamente, recolhendo um valor adicional maior

que o devido, sem nunca ter reclamado, ou que os livros registros tinham significados diferentes dos empregados pela autoridade fiscal, e não ficaria em meras alegações, sem lastro probante convincente.

Ora, acreditar na versão apresentada pelo contribuinte de que “efetuava descontos” sobre os valores escriturados no Livro de Controle do Adicional sobre o qual se fundamenta a autuação, sem maiores explicações sobre o real significado do ali registrado, é o mesmo que aceitar qualquer argumentação apresentada, sem o mínimo de respaldo em algo concreto e real. É de se somar a estes fatos que o Livro de Controle do Adicional é uma exigência legal o que torna evidente que os valores ali registrados não são um simples faz de conta.

Nesse sentido, compete ao interessado não só alegar, mas também provar, por meio de documentos, hábeis e idôneos, que tais valores não são provenientes de receitas omitidas e sim em receitas já tributadas ou que tenham significado próprio. Portanto, sem respaldo as alegações do autuado, que devidamente intimado a comprovar a se manifestar não produziu prova alguma.

Caberia, sim, ao suplicante, em nome da verdade material, contestar os valores lançados, apresentando as suas contra razões, porém, calcadas em provas concretas, e não, simplesmente, ficar argumentando sem a demonstração exata do vínculo existente entre as escriturações apresentadas.

Assim, considerando que o Livro Caixa do Cartório não refletia a realidade de suas operações, bem como não foram apresentados documentos que embasem as suas alegações e sendo intimado por diversas vezes o contribuinte não apresentou algo concreto que justificasse a sua atitude, correto está o lançamento na forma efetuada.

Para não ficar repetindo as mesmas opiniões sobre a matéria, faço minhas as palavras do relator da decisão recorrida, ao qual peço vênica para transcrever os excertos baixo para que não parem dúvidas sobre a linha de pensamento do voto condutor do presente aresto:

Constata-se nos autos que o Fisco apurou omissão de rendimentos sem vínculo empregatício recebidos de pessoa física no período de janeiro a dezembro do ano-calendário de 2003. Tal omissão refere-se a emolumentos no montante de R\$ 1.774.652,49, tendo em vista que o autuado é titular de Cartório extrajudicial privatizado.

O impugnante argumenta que a fiscalização apesar de ter intitulado a infração como omissão de rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício, se for o caso, seria uma presunção ilegal de omissão de receita. Sem base legal o Fisco presumiu que se o impugnante recolheu o valor de R\$ 537.537,12 ao TJ, então a base de cálculo desse recolhimento seria o valor de rendimentos tributáveis no total de R\$ 2.687.685,60.

O autuado faz indagações, conforme descrito no relatório acima. A taxa seria cobrada sobre uma tabela, porém seria comum conceder desconto quando o volume dos serviços fosse maior. Então, os rendimentos oferecidos à tributação devem ser os efetivamente recebidos e o critério da fiscalização estaria distorcido.

Segundo o interessado, o Fisco estaria cometendo uma ilegalidade e ferindo a Constituição ao apurar o crédito tributário utilizando-se de uma equação matemática com base nos recolhimentos ao TJ e o total de rendimentos consignado na declaração de ajuste do impugnante.

Aduz também que o Fisco estaria equivocado em considerar como data de ocorrência da suposta omissão as datas dos atos constantes do livro adicional, tendo em vista que tais datas se refeririam a quando os atos foram praticados e não quando o impugnante efetivamente percebeu os recursos.

Informa que seriam comuns acordos com clientes para que eles paguem os atos em determinado dia do mês seguinte, acumulando-se toda despesa do cliente dentro do mês com posterior recebimento no mês seguinte. Para tanto, junta cópias de declarações de clientes.

Com isso, a fiscalização não teria comprovado a data na qual o contribuinte teria efetivamente auferido rendimentos.

Finalizando, alega que não haveria prova de que todos os rendimentos apurados pela fiscalização teriam sido recebidos de pessoa física, pois ele também presta serviço à pessoa jurídica. Tendo o Fisco presumido o fato gerador o lançamento deveria ser cancelado.

Contudo, não há como se acatar os argumentos do impugnante. Inicialmente é imperativo ressaltar que o contribuinte em sua condição de serventuário, está sujeito a recolher ao Tribunal de Justiça o percentual de 20% sobre os seus rendimentos provenientes do respectivo Cartório a título de Adicional ao Fundo Especial do Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro — FETJ. Frise-se que o referido Fundo tem amparo legal na Lei Estadual nº3.217/99.

Foi apurado durante o procedimento fiscal que o sujeito passivo somente ofereceu à tributação a quantia de R\$ 913.033,11 de rendimentos recebidos de pessoa física em sua declaração de ajuste anual do ano-calendário de 2003, conforme fl. 06.

Também é mister salientar que existe o Livro de Controle relativo ao supracitado adicional de 20%. Com base neste Livro de Controle de fls. 147 a 399, a fiscalização concluiu corretamente que a verdadeira receita do interessado alcançou a importância de R\$ 2.687.685,60, haja vista que 20% deste valor corresponde exatamente ao montante de R\$ 537.537,12 de adicional FETJ.

Neste tocante é necessário esclarecer que não há que se cogitar em simples presunção, mas sim em elementos de prova cabais e concretas de que o valor apurado pelo Fisco foi justamente o rendimento efetivamente auferido pelo contribuinte.

Cabe ressaltar que o imposto de renda da pessoa física sujeita-se ao regime de caixa. Portanto, o imposto é devido à medida que o rendimento é percebido, em respeito ao que dispõe o parágrafo 2º, art. 2º, do RIR/99.

É evidente que o Livro Caixa previsto no art. 75, do RIR/99, também segue o mesmo regime de caixa supracitado, ou seja, as receitas e despesas são escrituradas na data em que efetivamente ocorreram.

O Ato Executivo Conjunto TJ/CGJ nº27, de 10/06/1999, determina que o Livro de Registro do Adicional FETJ terá escrituração diária, com data e indicação do número de atos praticados, conterà o valor dos emolumentos arrecadados e o valor do acréscimo de 20% a recolher aos cofres do Fundo Especial do Tribunal de Justiça. Com isso, verifica-se que este livro também possui regime de caixa, sendo notório que não poderia ser diferente.

Sendo assim, a fiscalização agiu apropriadamente e dentro da mais completa legalidade, pois ao levar em consideração os valores contidos no Livro de Controle do Adicional FETJ, a autoridade lançadora apurou os rendimentos efetivamente auferidos pelo contribuinte durante o ano-calendário de 2003.

Não há dúvida quanto à possibilidade do autuado conceder aos seus clientes descontos ou ampliação de prazo para pagamento dos serviços, contudo, isso não muda o fato de que os valores lançados, tanto no Livro Caixa quanto no Livro de Controle do Adicional, se referem à data do efetivo recebimento por parte do impugnante.

No presente caso a fiscalização utilizou-se de um meio legal de prova indireta, não restando margem a dúvidas quanto ao total de rendimentos que verdadeiramente foi recebido pelo interessado no ano-calendário de 2003, já que o percentual de 20% recolhido ao Tribunal demonstra claramente o efetivo montante de rendimentos auferidos pelo interessado em face de sua condição de titular do Cartório, configurando assim a infração tributária de omissão de rendimentos prevista em lei.

Importa inclusive destacar que a fiscalização encaminhou ofício nº 682/08 à Diretoria de Gestão da Arrecadação do Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro no intuito de que fossem informados os montantes mensais a título de recolhimento dos 20% de adicional F.E.T.J, tendo sido respondido que o total recolhido foi de R\$ 544.058,42, conforme fls. 132 a 145.

Em nenhum momento o interessado fez prova de que os valores de adicional pagos por ele estariam errados, não restando dúvida de que as quantias pagas encontram-se corretas.

Além disso, é patente afirmar que não importa o caso de um contribuinte deixar de recolher o valor do adicional FETJ, já que o fato gerador do imposto de renda é a obtenção do rendimento por parte do serventuário, isto é, restando comprovado que o sujeito passivo recebeu o rendimento e não o tributou, fica caracterizada a infração tributária.

É válido exprimir que o próprio Tribunal de Justiça, em sua resposta ao ofício da fiscalização, afirmou que para se alcançar

o valor dos emolumentos recebidos pelo impugnante bastaria multiplicar por cinco os valores do adicional FETJ apontados pelo Tribunal de Justiça.

É imperativo elucidar que ainda que se aceite que o contribuinte também tenha recebido rendimentos de pessoa jurídica, isso em nada muda a tributação em questão, haja vista que de acordo com a atividade de Tabelião exercida pelo autuado, o mesmo está obrigado a oferecer os seus rendimentos à tributação tanto no ajuste anual como também a título de carnê-leão, independente dos rendimentos serem provenientes de pessoa física ou jurídica.

Frise-se que a fiscalização, para efeito de cálculo do valor omitido, levou em consideração os valores do adicional de 20% relacionados no Livro de Controle do Adicional apresentado pelo autuado, tendo em vista possuir o seu total um pouco inferior àquele informado pelo Tribunal, sendo mais benéfico ao contribuinte.

O Livro de Controle do Adicional FETJ possui os registros diários de recolhimento dos 20% durante o ano-calendário de 2003. O somatório mensal dos referidos 20% estão descritos no Termo de Constatação Fiscal à fl. 407 dos autos, tendo alcançado o montante anual de R\$ 537.537,12.

A autoridade fiscal, para efeito de determinação da receita a título de emolumentos, considerou os valores de recolhimentos dos 20% constantes no Livro de Controle FETJ, tendo em vista que nele também estão indicadas as exatas receitas de emolumentos e as efetivas datas em que tais receitas foram recebidas.

Assim, de acordo com o referido Livro de Controle de fls. 147 a 399, a fiscalização apurou que a efetiva receita do interessado foi de R\$ 2.687.685,60, haja vista que 20% deste valor corresponde exatamente ao montante de R\$ 537.537,12 de adicional FETJ.

Então, como o interessado somente ofereceu à tributação a quantia de R\$ 913.033,11, em sua DIRPF do ano-calendário de 2003, conforme fl. 06, deve ser mantida a omissão de rendimentos no valor de R\$ 1.774.652,49 apontada no presente auto de infração.

O autos noticiam, ainda, que resta a aplicação da multa de lançamento de ofício qualificada de 150%, sob argumento de que o contribuinte omitiu em sua Declaração de Ajuste Anual do Exercício 2004 / Ano-Calendário 2003, livre e conscientemente, de forma dolosa, o valor real do rendimento recebido de pessoa física durante o referido ano-calendário. Com a omissão de informações que deveriam constar em sua Declaração de Ajuste Anual, o contribuinte logrou êxito em se eximir do pagamento de imposto de renda.

Assim, verifica-se que a autoridade lançadora entendeu ser perfeitamente normal aplicar a multa de lançamento de ofício qualificada na constatação de omissão de rendimentos. Ou seja, a fiscalização amparou o lançamento sob o argumento de que nesses casos é possível inferir que o contribuinte deixou deliberadamente de informar rendimentos auferidos fazendo declarações simuladas e apresentando provas materiais de conteúdo

inexistente, formando a convicção de que a multa de ofício qualificada é aplicável já que está comprovado nos autos a intenção dolosa e fraudulenta na conduta adotada pelo contribuinte, com o propósito específico de impedir ou retardar o conhecimento das infrações, ocultando rendimentos auferidos e não declarados.

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

Da análise, dos autos do processo, é cristalino a conclusão de que a multa qualificada foi aplicada em decorrência de que a autoridade fiscal entendeu que estaria caracterizado o evidente intuito de fraude, já que o contribuinte teria se utilizado de meios escusos para deixar de declarar rendimentos tributáveis 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.

Verifica-se, que os elementos de prova que serviram para subsidiar o procedimento fiscal em curso, foram obtidos pela fiscalização diretamente do próprio contribuinte e que, por sua vez, não logrou, a princípio, êxito em fornecer contra provas demonstrando que teria ocorrido equívoco na escrituração do Livro de Registro do Adicional FETJ.

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

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

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

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

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

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

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

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

Ora, no caso presente foi o próprio contribuinte que forneceu os dados (Declaração de Ajuste Anual e Livro Registro do Adicional FETJ).

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

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

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

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

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

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

*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 declarar se possuía conta bancária no exterior, em diversas ocasiões, faltou com a verdade, demonstrando intuito doloso no sentido de impedir, ou no mínimo retardar, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador decorrente da percepção dos valores recebidos e que transitaram nesta conta bancária não declarada.

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

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO QUALIFICADA - FRAUDE - JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO DA MULTA - Qualquer circunstância que autorize a exasperação da multa de lançamento de ofício de 75%, prevista como regra geral, deverá ser minuciosamente justificada e comprovada nos autos. Além disso, para que a multa de 150% seja aplicada, exige-se que o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei 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 n.º 104-19.055, de 05 de novembro de 2002:

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO QUALIFICADA - JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO DA MULTA – EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - Qualquer circunstância que autorize a exasperação da multa de lançamento de ofício de 75%, prevista como regra geral, deverá ser minuciosamente justificada e comprovada nos autos. Além disso, para que a multa de 150% seja aplicada, exige-se que o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei 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 n.º 102-45-584, de 09 de julho de 2002:

MULTA AGRAVADA – INFRAÇÃO QUALIFICADA – APLICABILIDADE – A constatação nos autos de que o sujeito passivo da obrigação tributária utilizou-se de documentação inidônea a fim de promover pagamentos a beneficiários não identificados, e considerando que estes pagamentos não transitaram pelas contas de resultado econômico da empresa, vez que, seus valores foram levados e registrados em contrapartida com contas do Ativo Permanente, não caracteriza o tipo penal previsto nos arts. 71 a 73 da lei nº 4.503/64, sendo

inaplicável à espécie a multa qualificada de que trata o artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430 de 27 de dezembro de 1996

Acórdão 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.

Acórdão nº. 104-19.534, de 10 de setembro de 2003:

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

Acórdão nº.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 n.º 9.430, de 1996.

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

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

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

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

(...)

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

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

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

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

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

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

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

Como se vê, a fraude se caracteriza em razão de uma ação ou omissão, de uma simulação ou ocultação, e pressupõe sempre a intenção de causar dano à Fazenda Pública, num propósito deliberado de se subtrair no todo ou em parte a uma obrigação tributária. Nesses casos, deve sempre estar caracterizada a presença do dolo, um comportamento intencional, específico, de causar dano à fazenda pública, onde se utilizando subterfúgios se esconde 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, impescindindo o intérprete, julgador e aplicador da lei, do concurso e/ou dependência do que ficar ou tiver que ser decidido em outra esfera.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

CONTA BANCÁRIA FICTÍCIA – Apurado que os valores ingressados na empresa sem a devida contabilização foram depositados em conta bancária fictícia aberta em nome de pessoa física não encontrada e com movimentação pelas representantes da pessoa jurídica, está caracterizada a omissão de receita, incidindo sobre o imposto apurado a multa majorada de 150% de que trata o art. 728, III, do RIR/80.

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

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

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

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

Acórdão n.º. 103-07.115, de 1985:

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

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

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

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

Assim, entendo que, no caso dos autos, não se percebe, por parte do contribuinte, a prática de ato doloso para a configuração do ilícito fiscal. A informação de que o suplicante efetuou registros de receitas conflitantes (Livro de Registro de Adicional x Livro Caixa x 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 para aplicação de multa de ofício normal de 75%.

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

Entendo, que toda matéria útil pode ser acostada ou levantada na defesa, como também é direito do contribuinte ver apreciada essa matéria, sob pena de restringir o alcance do julgamento. Como a obrigação tributária é uma obrigação *ex lege*, e como não há lugar para atividade discricionária ou arbitrária da administração que está vinculada à lei, deve-se sempre procurar a verdade real à cerca da imputação. Não basta a probabilidade da existência de um fato para dizer-se haver ou não haver obrigação tributária.

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

Neste contexto, se faz necessário à evocação da justiça fiscal, no que se refere à aplicação das multas de lançamento de ofício.

Quanto ao lançamento da multa de lançamento de ofício exigida de forma isolada pelo recolhimento em atraso do carnê-leão, se faz necessário destacar que o lançamento da multa isolada engloba os valores tributados como sendo omissão de rendimentos recebidos de pessoas físicas, cujos valores foram lançados de ofício, através da constituição de crédito tributário via Auto de Infração.

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

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

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

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

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

II – (omissis).

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

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

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

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

(...).

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

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

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

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

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

É cristalino o texto legal quando se refere às normas de constituição de crédito tributário, através de auto de infração sem a exigência de tributo. Do texto legal conclui-se que não existe a possibilidade de cobrança concomitante de multa de lançamento de ofício juntamente com o tributo (normal) e multa de lançamento de ofício isolada sem tributo, ou seja, se o lançamento do tributo é de ofício deve ser cobrada a multa de lançamento de

ofício juntamente com o tributo (multa de ofício normal), não havendo neste caso espaço legal para se incluir a cobrança da multa de lançamento de ofício isolada.

Por outro lado, quando o lançamento de exigência tributária for aplicação de multa isolada, só há espaço legal para aquelas infrações que não foram levantadas de ofício, a exemplo da apresentação espontânea da declaração de ajuste anual com previsão de pagamento de imposto mensal (carnê-leão) sem o devido recolhimento, caso típico da aplicação de multa de lançamento de ofício isolada sem a cobrança de tributo, cabendo neste além da multa isolada a cobrança de juros de mora de forma isolada, entre o vencimento do imposto até a data prevista para a entrega da declaração de ajuste anual, já que após esta data o imposto não recolhido está condensado na declaração de ajuste anual.

Diante do conteúdo dos autos e pela associação de entendimento sobre todas as considerações expostas no exame da matéria e por ser de justiça, voto no sentido de rejeitar as preliminares suscitadas pelo Recorrente e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso para excluir da exigência a multa isolada do carnê-leão aplicada de forma concomitante com a multa de ofício, bem como desqualificar a multa de ofício, reduzindo-a ao percentual de 75%.

(Assinado digitalmente)

Nelson Mallmann



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

TERMO DE INTIMAÇÃO

Em cumprimento ao disposto no § 3º do art. 81 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria Ministerial nº. 256, de 22 de junho de 2009, intime-se o (a) Senhor (a) Procurador (a) Representante da Fazenda Nacional, credenciado junto à **Segunda Câmara da Segunda Seção**, a tomar ciência do **Acórdão nº 2202-01.164**.

Brasília/DF, 17 de maio de 2011

(Assinado digitalmente)
Nelson Mallmann
Presidente da 2ª Turma Ordinária
Segunda Câmara da Segunda Seção

Ciente, com a observação abaixo:

(.....) Apenas com ciência

(.....) Com Recurso Especial

(.....) Com Embargos de Declaração

Data da ciência: ____/____/____

Procurador (a) da Fazenda Nacional