



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13808.003890/00-96  
Recurso nº. : 129.215  
Matéria : IRPF - Ex(s): 1996  
Recorrente : APARECIDA MARIA PESSUTO  
Recorrida : DRJ em SÃO PAULO - SP  
Sessão de : 21 de maio de 2002  
Acórdão nº. : 104-18.755

**NULIDADE DO LANÇAMENTO POR CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA** - Se o autuado revela conhecer plenamente as acusações que lhe foram imputadas, rebatendo-as, uma a uma, de forma meticulosa, mediante extensa e substancial impugnação, abrangendo não só outras questões preliminares como também razões de mérito, descabe a proposição de cerceamento do direito de defesa.

**NULIDADE POR CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA** - Não se verificando na formulação da exigência a hipótese alegada pela defesa, não há que se falar em nulidade por cerceamento do Direito de defesa

**NULIDADE DO PROCESSO FISCAL** - O Auto de Infração e demais termos do processo fiscal só são nulos nos casos previstos no artigo 59 do Decreto n.º 70.235, de 1972 (Processo Administrativo Fiscal).

**IRPF - DECADÊNCIA - IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA – AJUSTE ANUAL - LANÇAMENTO** – O direito de a Fazenda Nacional lançar o imposto de renda pessoa física, devido no ajuste anual, decai após cinco anos contados de 31 de dezembro de cada ano-calendário questionado.

**IRPF – GASTOS E/OU APLICAÇÕES INCOMPATÍVEIS COM A RENDA DISPONÍVEL DECLARADA – LEVANTAMENTO PATRIMONIAL - FLUXO FINANCEIRO - BASE DE CÁLCULO - PERÍODO-BASE DE INCIDÊNCIA - APURAÇÃO MENSAL** - O Imposto de Renda das pessoas físicas, a partir de 1º de janeiro de 1989, será apurado, mensalmente, à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, incluindo-se, quando comprovada pelo Fisco, a omissão de rendimentos apurada através de planilhamento financeiro ("fluxo de caixa"), onde serão considerados todos os ingressos e dispêndios realizados no mês pelo contribuinte.

**IRPF – ORIGENS DE RECURSOS – DÍVIDAS E ÔNUS REAIS** - Valores alegados de dívidas e ônus reais, como os demais rendimentos declarados, são objeto de prova por quem as invoca como justificativa de eventual aumento patrimonial. Desta forma, somente a apresentação de provas inequívocas é capaz de elidir uma presunção legal de omissão de rendimentos invocadas pela autoridade lançadora. As operações declaradas, que importem em origem de recursos, devem ser comprovadas por



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13808.003890/00-96  
Acórdão nº. : 104-18.755

documentos hábeis e idôneos que indiquem a natureza, o valor e a data de sua ocorrência.

**IRPF - REDIMENTOS DE ALUGUÉIS RECEBIDOS DE PESSOAS JURÍDICAS** - São tributáveis, na declaração de ajuste, os rendimentos decorrentes de aluguéis recebidos de pessoas jurídicas. Constatada por meio de DIRF, a percepção de valores não declarados, é de se proceder à sua inclusão de ofício, quando, intimado, o contribuinte não apresentar os respectivos comprovantes.

**MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO QUALIFICADA – EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE – JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO DA MULTA** – Somente é justificável 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, quando 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, além do que, o evidente intuito de fraude deverá ser minuciosamente justificado e comprovado nos autos. A inclusão na Declaração de Ajuste Anual de rendimentos tributáveis como sendo rendimentos isentos e não-tributáveis ou a falta de inclusão de bens ou direitos, 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.

**MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO – AGRAVAMENTO DE PENALIDADE – FALTA DE ATENDIMENTO DE INTIMAÇÃO PARA PRESTAR ESCLARECIMENTOS** – A falta de atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, à intimação formulada pela autoridade lançadora para prestar esclarecimentos, autoriza o agravamento da multa de lançamento de ofício, desde que a irregularidade apurada seja decorrente de matéria questionada na referida intimação.

**TRIBUTO NÃO RECOLHIDO – MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO – MULTA EXIGIDA JUNTAMENTE COM O TRIBUTO** – A falta ou insuficiência de recolhimento do imposto sujeita o contribuinte aos encargos legais correspondentes. Sendo perfeitamente válida a aplicação da penalidade prevista no inciso I, do artigo 4º da Lei nº 8.218, de 1991, reduzida na forma prevista no art. 44, I, da Lei nº 9.430, de 1996.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13808.003890/00-96  
Acórdão nº. : 104-18.755

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

Preliminares rejeitas.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por APARECIDA MARIA PESSUTO.

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR as preliminares de decadência e de nulidade do lançamento por cerceamento do direito de defesa e, no mérito, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para reduzir a multa de lançamento de ofício qualificada agravada de 225% para multa de lançamento de ofício normal agravada de 112,5%, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

A handwritten signature in black ink, appearing to read "Leila Maria Scherrer Leitão".  
LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO  
PRESIDENTE

A handwritten signature in black ink, appearing to read "Nelson Mallmann".  
NELSON MALLMANN  
RELATOR

FORMALIZADO EM: 29 MAI 2002



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13808.003890/00-96  
Acórdão nº. : 104-18.755

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros CLÉLIA MARIA PEREIRA DE ANDRADE, SÉRGIO MURILO MARELLO (Suplente convocado), JOSÉ PEREIRA DO NASCIMENTO, JOÃO LUÍS DE SOUZA PEREIRA, VERA CECÍLIA MATTOS VIEIRA DE MORAES e REMIS ALMEIDA ESTOL.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº : 13808.003890/00-96  
Acórdão nº : 104-18.755  
Recurso nº : 129.215  
Recorrente : APARECIDA MARIA PESSUTO

R E L A T Ó R I O

APARECIDA MARIA PESSUTO, contribuinte inscrita no CPF/MF sob o nº 200.517.908-66, com domicílio tributário na cidade de São Paulo, Estado de São Paulo, à Rua Bráulio Gomes, nº 153, Bairro Centro, jurisdicionado à DRF em São Paulo - SP, inconformado com a decisão de primeiro grau de fls. 331/352, prolatada pela DRJ em São Paulo - SP, recorre a este Conselho pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 362/372.

Contra a contribuinte acima mencionada foi lavrado, em 15/12/00, o Auto de Infração - Imposto de Renda Pessoa Física de fls. 296/302, com ciência, através de AR, em 19/12/00, exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de R\$ 32.240.704,06 (padrão monetário da época do lançamento do crédito tributário), a título de Imposto de Renda Pessoa Física, acrescidos da multa de lançamento de ofício de 225% (multa qualificada agravada do artigo 44, inciso II, § 2º, da Lei nº 9.430/96) e juros de mora de, no mínimo, 1% ao mês, calculado sobre o valor do imposto, referente ao exercício de 1996, correspondente ao ano-calendário de 1995.

A exigência fiscal em exame teve origem em procedimentos de fiscalização, onde constatou-se as seguintes irregularidades:



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13808.003890/00-96  
Acórdão nº. : 104-18.755

**1 – OMISSÃO DE RENDIMENTOS DE ALUGUÉIS RECEBIDOS DE**

**PESSOAS JURÍDICAS:** omissão de rendimentos de aluguéis (ou royalties) recebidos de pessoa jurídica, Super Posto 800 Milhas Ltda. – CNPJ 46.788.600/0001-67, no ano de 1995. Infração capitulada nos artigos 1º ao 3º e parágrafos, da Lei n.º 7.713/88, artigos 1º ao 3º, da Lei n.º 8.134/90, artigos 7º e 8º, da Lei n.º 8.981/95.

**2 – ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO: omissão de**

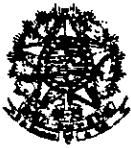
rendimentos tendo em vista a variação patrimonial a descoberto, en virtude da verificação mensal da ocorrência de excesso de aplicações sobre origens não respaldado por rendimentos declarados / comprovados, ocorrendo tal excesso nos meses de abril a dezembro de 1995, conforme demonstrado no Termo de Verificação e Constatação Fiscal. Infração capitulada nos artigos 1º ao 3º e parágrafos, da Lei n.º 7.713/88, artigos 1º e 2º, da Lei n.º 8.134/90, e artigo 7º e 8º, da Lei n.º 8.981/95.

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

**PREVIDÊNCIA OFICIAL DEDUZIDA INDEVIDAMENTE:** redução indevida da base de cálculo com despesa de previdência oficial pleiteada indevidamente, por falta de comprovação, na Declaração de Ajuste Anual do Exercício de 1996, no valor de R\$ 940,00, conforme o descrito no Termo de Verificação e Constatação Fiscal. Infração capitulada nos artigos 11, § 3º do Decreto-lei nº 5.844/43 e artigo 9, inciso IV, da Lei n.º 8.981/95.

**4 – COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA**

**FONTE:** glosa de imposto de renda retido na fonte pleiteado indevidamente na Declaração de Ajuste Anual do exercício de 1996 no valor total de R\$ 11.850,00, tendo sido comprovado R\$ 3.520,00 e glosado R\$ 8.330,00, conforme descrito no Termo de Verificação e Constatação Fiscal. Infração capitulada no artigo 16, inciso III, da Lei nº 8.981/95.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13808.003890/00-96  
Acórdão nº. : 104-18.755

A Auditora Fiscal da Receita Federal, autuante, esclarece, ainda, através do Termo de Verificação e Constatação Fiscal de fls. 269/294, entre outros, os seguintes aspectos:

- que em virtude da Intimação de 29/05/00, cuja ciência o contribuinte teve em 01/06/00, compareceram em 21/08/00, 61 dias após o vencimento do prazo marcado de 20 dias, duas pessoas trazendo cópias de Contratos Sociais relacionados, por escrito, pelo Sr. Josney Ferraz;

- que em face da relevância dos documentos e esclarecimentos solicitados na Intimação de 29/05/00 e nas Intimações posteriores, que não foram atendidas, e da necessidade de efetuarmos intimações para outras pessoas jurídicas e/ou físicas para esclarecer ou confrontar documentos e esclarecimentos que a contribuinte fiscalizada omitiu, não atendendo às intimações, verificamos que as multas de lançamento de ofício devem ser majoradas em 50%, com base no artigo 959, inciso I, do RIR/99;

- que constou informada, mas não comprovada, na Declaração de Bens e Direitos Ex. 96 (item 07 – bens em nome do dependente), uma operação de Venda de “Tanques”, totalmente indeterminada, que teria originado recursos para constituição da aplicação aplicação financeira – CDB, no Banco Pontual S/A, no valor de R\$ 19.310.000,00 em 31/12/95;

- que não foi apresentado, em Anexo à Declaração de Ajuste Anual Exercício de 1996, o Formulário de Apuração do Ganho de Capital referente à suposta alienação, bem como a venda não foi comprovada, assim como a origem dos recursos;

- que consta informado, mas não comprovado, na Declaração de Ajuste Exercício 1996 (item 19), que os “Tanques Vendidos” teriam sido adquiridos pelo



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13808.003890/00-96  
Acórdão nº. : 104-18.755

dependente, Herick da Silva, em virtude de doação no ano base, efetuada pela mãe Aparecida Maria Pessuto, em adiantamento da legítima;

- que consta informado, mas não comprovado, na Declaração de Ajuste Exercício de 1996 (item 19), que os "Tanques" foram construídos no ano base. Não foram informados ou apresentados valores, localização, gastos, origens, apesar de especificamente intimados os interessados, Aparecida Maria Pessuto, Intimação de 23/08/00, reintimada em 13/10/00, e Intimação para Herick da Silva, em 08/09/00, reintimado em 23/10/00;

- que junto o 16º Tabelião de Notas de São Paulo consta registrado em 22 de abril de 1996, o documento intitulado de "Escritura Pública de Declaração", em que Aparecida Maria Pessuto declara-se titular de um "Parque de Tanques", composto por uma série de itens mencionados, que em 20 de novembro de 1995, mediante instrumento particular de Doação, doou o "Parque de Tanques", em adiantamento de legítima, a seu herdeiro Herick da Silva, que este último, enquanto titular do "Parque de Tanques", representado pelo seu genitor Ari Natalino da Silva, vendeu em 27 de novembro de 1995, o Parque de Tanques à Pontual Leasing S/A, segundo os termos e condições constantes no Contrato de Arrendamento Mercantil;

- que intimamos a Pontual Leasing S/A e o Banco Pontual S/A, e verificamos que encontram-se em regime de liquidação extrajudicial, este último desde 29/10/99, por ato nº 876 do Banco Central do Brasil, tendo sido decretado o regime de intervenção em 30/10/98, cuja pesquisa não surtiu subsídios;

- que não consta como documento hábil para comprovar qualquer venda que seja, por falta de previsão legal, sendo impróprio para justificar origem de recurso, o



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13808.003890/00-96  
Acórdão nº. : 104-18.755

documento registrado em 22 de abril de 1996, junto ao 16º Tabelião de Notas de São Paulo, intitulado de "Escritura Pública de Declaração";

- que apesar de exaustivamente intimados a comprovar com documento hábil e idônea todas as operações acima, nenhum documento hábil foi apresentado, não foi demonstrada origem de materiais necessários, de gastos efetuados, a localização física, o endereço, em relação aos bens enfim, nada foi comprovado;

- que no ano-base de 1995, a contribuinte declarou ter contraído empréstimo no valor de R\$ 3.800.000,00 de Ari Natalino da Silva, tendo declarado uma renda de apenas R\$ 124.179,00, sendo que este valor consta na Declaração de Ajuste do Sr Natalino;

- que, por outro lado, Ari Natalino da Silva, declarou ter contraído um empréstimo no valor de R\$ 4.081.000,00, no ano de 1995 da empresa Poliana Transportes Ltda.

- que, entretanto, na Declaração do Imposto de Renda de Pessoa Jurídica da Poliana Transportes Ltda., não constou nenhum valor escriturado a título de "créditos com pessoas ligadas – PF/PJ, no ano de 1995, considerando que Ari Natalino da Silva e Herick da Silva, eram sócios, conforme Contrato Social de Constituição de 01 de abril de 1993, situação mantida até 22 de janeiro de 1998 quando entram as empresas "DENA" e "APART" na composição societária;

- que verificamos, nas Declarações do Imposto Pessoal Jurídica que a empresa não tinha capacidade financeira para conceder empréstimo com recursos próprios no ano base de 1995;



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13808.003890/00-96  
Acórdão nº. : 104-18.755

- que verificamos nas Declarações IRPJ dos períodos seguintes – Ex. 97 e 98 e períodos anteriores, que a empresa não teve faturamento nos ano-base de 1993 a 1997, que escriturava prejuízos acumulados;

- que consta ainda, nas Declarações do Imposto de Renda Pessoa Jurídica da Poliana Transportes Ltda., no item “Outras Contas” do Passivo, valores de origem não comprovada. Entretanto, a empresa não comprovou a origem dos recursos que justificariam empréstimos concedidos, ou seja, a empresa não identificou o aumento da conta passiva “outras contas” de R\$ 1.088.203,00 para R\$ 9.255.541,70 em 31/12/95;

- que em 22/08/00, Aparecida Maria Pessuto, na condição de representante da Poliana Transportes Ltda., não disponibilizou os Livros Razão e Diário ao Auditor Fiscal da Receita Federal Osvaldo Simioni Júnior, incumbido de efetuar diligência junto à empresa, conforme o mesmo fez constar no documento DOC-16;

- que a empresa Poliana Transportes Ltda. foi intimada a comprovar origem de recurso que justificassem um suposto “empréstimo” ao Sr. Ari Natalino da Silva, não tendo comprovado e esclarecido;

- que considerando a falta de capacidade econômica por parte da empresa Poliana Transportes Ltda., para conceder empréstimo ao Sr. Ari Natalino da Silva, para que este conseguisse conceder empréstimo de R\$ 3.800.000,00 a Sra. Aparecida Maria Pessuto, considerando a falta de valor declarado a título de “empréstimo a pessoas ligadas PF/PJ”, no ano de 1995, por parte da Poliana Transportes Ltda., e considerando que a conta “outras contas” do passivo da empresa, poderá remeter ainda a sucessivos empréstimos, uma vez que os livros da empresa não foram disponibilizados ao Auditor Fiscal, já citado, não podemos aceitar o valor de R\$ 3.800.000,00 como origem de recursos para justificar



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13808.003890/00-96  
Acórdão nº. : 104-18.755

acrédito patrimonial em nome de Aparecida Maria Pessuto e de seu dependente Herick da Silva;

- que no ano base de 1995, a contribuinte Aparecida Maria Pessuto declarou ter "pago ou doado" a seu dependente Herick da Silva o valor de R\$ 2.500.000,00. Não apresentou um único comprovante ou esclarecimento, consequentemente o valor não poderá ser considerado origem de recurso e também será considerado dispêndio efetuado pela mesma, inclusive pela falta de origem.

Irresignada com o lançamento, a autuada, apresenta, tempestivamente, em 17/01/01, a sua peça impugnatória de fls. 305/322, instruída pelos documentos de fls. 323/326, solicitando que seja acolhida a impugnação, declarando, por via de consequência, a insubsistência do Auto de Infração com base, em síntese, nos seguintes argumentos:

- que, preliminarmente, se faz necessário algumas considerações a respeito da decadência, já que o lançamento de IRPF, após o advento da Lei nº 7.713/88, se caracteriza por homologação e como não houve por parte da impugnante nenhuma das exceções do parágrafo 4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional (dolo, fraude ou simulação), o prazo decadencial é de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária;

- que, portanto, se o auto de infração somente veio a ser lavrado em 15 de dezembro de 2000, o período de janeiro a novembro de 1995 encontrava-se alcançado pelos efeitos decadenciais, devendo ser expurgado do lançamento ora impugnado;

- que o fisco relata os fatos nas fls. 1 a 26. Todavia, não há condições da impugnante identificar as peças em que se louva o Auditor Fiscal nas suas conclusões.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13808.003890/00-96  
Acórdão nº. : 104-18.755

Examine-se as peças de fls. 4 e 5 da autuação. O Auditor Fiscal deixa de declinar, na margem esquerda, o número das folhas do procedimento administrativo a que se reportam os documentos;

- que quando a descrição do fato está atrelada a uma prova, o correlacionamento entre uma e outra deve ser cabal. Isso não se verifica às fls. 4 e 5;
- que, por isso, a lacuna de fls. 4 e 5 subjuga o ilustre julgador ao comando dos artigos 59 e 60 do Decreto nº 70.235/72, obviamente com reabertura do prazo para nova impugnação, sem embargo do exame da decadência;
- que os bens e direitos ditos omitidos no ano-base de 1995, no total de R\$ 1.087.491,00 não correspondem equivalente dispêndio, pois trata-se de valor atribuído para efeito de constituição da Apari Empre. E Part. Ltda. Como está dito, valor atribuído, que não significa que a impugnante tenha dispendido o respectivo valor e na data da constituição da Apari Empr. E Part. Ltda.;
- que o Auditor Fiscal vetou o ingresso no patrimônio da impugnante do valor de R\$ 19.310.000,00 porque a impugnante não provou a existência do "parque de tanques";
- que ainda que não existisse o "parque de tanque", a Pontual Leasing S/A liberou a aludida importância a favor de Herick da Silva, que é dependente da impugnante;
- que as disponibilidades com a aludida venda existiram. Agora se a Pontual Leasing S/A e o Banco Pontual encontram-se sob regime de liquidação extrajudicial e se o Banco Central não fornece subsídios para o Fisco, são contingências que não podem ser atribuídas à impugnante;



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13808.003890/00-96  
Acórdão nº. : 104-18.755

- que com relação ao empréstimo da empresa Poliana Transporte Ltda. a empresa dispunha de condições financeiras para efetivação do aludido empréstimo, entretanto, em função do curto prazo concedido para impugnação, a impugnante requer prazo para produção da prova ou a realização da prova pericial, para a indica o contador da Poliana Transporte Ltda., José Esteves dos Reis;

- que, com relação ao 13º não comprovado e compensação indevida de imposto, a impugnante diligencia junto às partes envolvidas no sentido de elucidar os ângulos levantados pelo Auditor Fiscal, entretanto, se a impugnante é detentora dos comprovantes respectivos, resta averiguar junto à fonte pagadora a anomalia apontada pela Fiscalização;

- que a multa, como instrumento de arrecadação tributária, observará as diretrizes fixadas pelo Sistema Constitucional Tributário, dentre as quais encontra-se o Princípio da Vedaçāo da Tributação com Efeito de Confisco, encartado no artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal;

- que da leitura das normas legais, é fácil perceber que a Taxa Selic é resultado das negociações dos títulos públicos e da variação dos seus valores de mercado, que são publicados diariamente. É uma "taxa de referência" calculada e divulgada unilateralmente pelo Bacen, que se utiliza, para tanto, da variação do custo do dinheiro e da flutuação desse custo no mercado financeiro;

- que, por isso, a sua adoção como supostos juros "moratórios" é expediente ilegal e inconstitucional, pois desnatura por completo o pressuposto e a finalidade desta espécie de juros.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13808.003890/00-96  
Acórdão nº. : 104-18.755

Após resumir os fatos constantes da autuação e as razões apresentadas pelo impugnante, a autoridade singular conclui pela procedência da ação fiscal e pela manutenção integral do crédito tributário lançado, com base, em síntese, nas seguintes considerações:

- que argui a impugnante a decadência do direito de constituição do crédito tributário relativo ao ano-calendário de 1995, apoiando-se na tese de que a modalidade de lançamento a que se sujeita o imposto sobre a renda de pessoas físicas é a do lançamento por homologação. Assevera que os fatos geradores ocorridos no período de janeiro a novembro de 1995, já se encontram alcançados pelo prazo decadencial na data da lavratura do auto de infração, de acordo com a regra contida no artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional;
- que a definição da modalidade de lançamento a que se sujeita o tributo é importante na verificação do termo inicial para contagem do prazo decadencial, posto que o Código tributário Nacional fixou data diferente para o lançamento por homologação;
- que enquanto a regra básica contida no artigo 173, I, do referido diploma legal é a de que o prazo quinquenal tem início no "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia Ter sido efetuado", o artigo 150, § 4º fixa o início do prazo na data de ocorrência do fato gerador, para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação, se a lei não fixar prazo para a homologação, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação;
- que a principal característica do lançamento do imposto sobre a renda de pessoas físicas é a de que ele se efetua com base na declaração apresentada pelo sujeito passivo ou por terceiro obrigado. É o cumprimento dessa obrigação acessória que fornece à autoridade administrativa os dados fáticos, elementos necessários para a efetivação do



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13808.003890/00-96  
Acórdão nº. : 104-18.755

lançamento, que, de acordo com o Código Tributário Nacional, é sempre um procedimento administrativo. Embora a legislação ordinária determine que por meio dessa declaração o contribuinte apure e efetue o pagamento do imposto não é ele quem efetua o lançamento, e sim a autoridade administrativa: após recepcionar a declaração de rendimentos, esta procede a um exame sumário dos dados nela contidos, constitui o crédito mediante o lançamento, emitindo nova notificação se proceder a alterações e, posteriormente, efetua o controle dos pagamentos;

- que é inegável que a antecipação de pagamento pelo declarante constitui a característica básica do lançamento por homologação, mas as regras de incidência do imposto de renda das pessoas físicas dão prevalência à apresentação da declaração e não ao pagamento. Tanto é verdade, que o recolhimento do imposto de renda é efetuado sem a apresentação da declaração, não será aproveitado. Antes, deverá a autoridade administrativa constituir o crédito mediante o lançamento de ofício;

- que, contudo, em que pese a polêmica existente em torno do tema, é de se observar que no presente caso, ainda que se considerasse que o lançamento do imposto sobre a renda de pessoas físicas é feito por homologação, o prazo para lançamento não teria expirado na data da sua ocorrência;

- que o fato gerador do imposto sobre a renda de pessoas físicas ocorre no dia 31 de dezembro, quando se completa o suporte fático da incidência tributária. Assim, tendo em vista que o fato gerador no caso em tela ocorreu no dia 31/12/95 e a notificação do lançamento deu-se em 19/12/00, conclui-se que também nessa modalidade o lançamento seria considerado tempestivo;

- que examinando-se o Termo de Verificação e Constatação Fiscal de fls. 269/295, verifica-se que a autora do feito explicou minuciosamente os fatos que deram



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13808.003890/00-96  
Acórdão nº. : 104-18.755

causa ao lançamento de ofício, especificando os documentos e demais fontes em que se basearam suas conclusões. Não há como se entender que a descrição dos fatos foi prejudicada, como afirma a interessada. As informações existentes, tanto no Termo de Verificação quanto no restante dos autos, mostram-se suficientes para garantir à contribuinte o pleno exercício de seu direito de defesa;

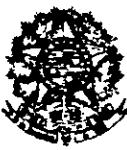
- que ao contrário do que afirma a impugnante, a relação de documentos constantes nas fls. 04 e 05 do referido Termo (fls. 272/273) contém a numeração das folhas correspondentes n.o processo. Portanto, ainda que a cópia por ela recebida possuisse essa lacuna, o exame dos autos na Repartição Fiscal poderia suprir a falta dessas informações;

- que solicita a impugnante concessão de prazo para produzir a prova da efetividade do empréstimo promovido pela empresa Poliana Transporte Ltda., alegando novamente exigüidade do prazo legal. Como alternativa, propõe a realização de perícia, indicando o contador da empresa, José Esteves dos Reis;

- que conforme art. 57, da Lei nº 9.532/97, que acrescentou o artigo 16 no Decreto nº 70.235/72, a prova documental deverá ser apresentada na impugnação, isto é, no prazo de 30 dias contados da data em que for feita a intimação da exigência, com exceção dos casos mencionados no § 4º do art. 16;

- que a impugnante não especifica ou esclarece quais teriam sido as dificuldades ou os motivos que impossibilitaram a apresentação oportuna dos documentos, limitando-se apenas questionar a exigüidade do prazo legal;

- que quanto à produção de prova pericial requerida pela impugnante, é de se ressaltar que, consoante o art. 18 do Decreto nº 70.235/72, com a redação que lhe foi



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13808.003890/00-96  
Acórdão nº. : 104-18.755

conferida pela Lei nº 8.748/93, a autoridade julgadora pode indeferir a realização de perícias, quando as considerar prescindíveis ou impraticáveis;

- que, no presente caso, a realização de perícia é totalmente prescindível, posto que no curso da ação fiscal foi efetuada diligência na referida empresa com o objetivo de colher provas do empréstimo declarado pela contribuinte;

- que o relatório de diligência acostado aos autos às fls. 260/261 dá conta de que a empresa não disponibilizou os livros Diário e Razão, nem apresentou documentos que pudessem comprovar a efetividade dos desembolsos e respectivas datas;

- que, quanto a constatação de bens omitidos na declaração de bens e direitos, tem-se que a interessada contesta os valores utilizados pela fiscalização na análise da variação patrimonial relativamente aos bens considerados omitidos, alegando que eles foram atribuídos apenas para fins de constituição da empresa Apari Empr. E Part. Ltda., não significando que tenham sido despendidos e na data da referida constituição;

- que o exame dos autos revela que a inclusão na análise da evolução patrimonial dos imóveis não declarados pela contribuinte deu-se em consequência do confronto entre a sua declaração de bens e o documento denominado "Instrumento Particular de Constituição de Sociedade por Quotas de Responsabilidade Limitada Apari Empreendimentos e Participações Ltda.;"

- que no referido instrumento particular, firmado em 20/11/97, a interessada e seu dependente Herick da Silva, únicos sócios da aludida empresa, integralizaram o capital no montante de R\$ 31.425.924,00, mediante conferência de bens e/ou direitos. Alguns desses bens, segundo a descrição contida no referido documento, foram adquiridos no ano-calendário de 1995, mas não constaram da declaração de bens e direitos, sendo,



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13808.003890/00-96  
Acórdão nº. : 104-18.755

pois, incluídos de ofício no demonstrativo da evolução patrimonial de fls. 295, como aplicações, sob o título “imóveis não declarados (omitidos)”;

- que os valores atribuídos a esses bens, para fins de análise da evolução patrimonial, foram, conforme se depreende do Termo de Verificação e Constatação Fiscal (fls. 275/276), extraídos de escrituras públicas ou do próprio Instrumento Particular de Constituição de Sociedade. As datas consideradas foram as constantes das escrituras públicas mencionadas no referido instrumento particular;

- que examinando-se a declaração de bens da contribuinte (fls. 43/45), verifica-se que nela foram consignadas 13 aquisições de imóveis realizadas no ano de 1995. Cotejando-se os valores constantes na declaração examinada com os do instrumento de constituição da sociedade, verifica-se que em 11 (onze) dos imóveis o valor atribuído para fins de conferência coincide com o declarado. Nos outros dois casos, os valores atribuídos para a conferência de bens foram inferiores aos declarados;

- que, por outro lado, o laudo de avaliação dos bens conferidos para integralização do capital social da Apari Empr. E Part. Ltda. (fls. 218/234), que serviu de base para a atribuição dos valores dos bens no processo de conferência, menciona o seu item II, que a avaliação fundamentou-se em “proposta dos sócios na qual ficou determinado o critério de verificação dos valores atribuídos aos bens pelos subscritores nas suas declarações de bens, referente ao ano-base de 1996, exercício de 1997, respeitando-se como limite máximo os seus correspondentes valores de mercado”;

- que, contudo, ainda que o critério utilizado pela autuante revele-se judicioso, os valores utilizados pela fiscalização poderiam ser alterados mediante a apresentação das provas de que os valores efetivamente despendidos foram diferentes daqueles atribuídos;



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13808.003890/00-96  
Acórdão nº. : 104-18.755

- que tendo a impugnante se limitado a alegar, sem trazer aos autos a comprovação hábil de que os valores gastos na aquisição de imóveis foram outros, que não os utilizados na análise, não há como dar guarida aos seus argumentos;

- que, quanto a venda não comprovada de "tanques não comprovados", tem-se que a impugnante opõe-se ao procedimento adotado pela fiscalização de não aceitar o ingresso de recursos no valor de R\$ 19.310.000,00 pela venda do "Parque de Tanques", por falta de comprovação da existência deste;

- que reexaminando os fatos, temos que, no ano-calendário em questão, a contribuinte declarou como seu dependente, o filho Herick da Silva, incluindo, portanto, seus rendimentos e bens na declaração de ajuste;

- que em decorrência disso, alguns fatos são retratados bilateralmente na declaração. A doação do "Parque de Tanques" feita pela declarante a seu filho, por exemplo, é exteriorizada pela sua saída da declaração de bens e ao mesmo tempo, como entrada do mesmo bem e percepção de rendimento isento (transferência patrimonial). A baixa do bem refere-se à declarante, enquanto o ingresso do mesmo, assim como o do rendimento dizem respeito a seu dependente;

- que tendo a impugnante se limitado a argumentar, não trazendo aos autos qualquer elemento capaz de afastar os pressupostos que fundamentaram a autuação, a qual se revelou amparada em jurídicas razões, ratifica-se integralmente esta parte do lançamento;

- que, quanto aos empréstimos não comprovados, tem-se que a impugnante afirma que, inversamente ao que considerou a fiscalização, a empresa Poliana Transportes



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13808.003890/00-96  
Acórdão nº. : 104-18.755

Ltda., dispunha de condições financeiras para efetuar o empréstimo no valor de R\$ 3.800.000,00 consignado na sua declaração de ajuste;

- que na ausência de provas do empréstimo informado pela interessada, a autuante efetuou verificações na declaração do credor. Conclui, então, à vista dos rendimentos por ele declarados, que a origem dos recursos para a concessão de tal empréstimo, estaria em um empréstimo por ele contraído junto à empresa Poliana Transportes Ltda.;

- que como já relatado anteriormente, foi efetuada diligência na referida empresa pela Divisão de Fiscalização da Delegacia jurisdicionante, mas esta não logrou confirmar o empréstimo pesquisado;

- que observe-se, contudo, que, ainda que restasse comprovada a capacidade financeira da empresa para efetuar o aludido empréstimo, tal fato não seria suficiente para a comprovação pretendida, eis que esta requer a prova do efetivo ingresso dos recursos financeiros no patrimônio do beneficiário, com indicação de datas e valores;

- que, quanto ao 13º salário não comprovado/compensação indevida de imposto, tem-se que tendo em vista que até o presente momento não foram trazidos aos autos novos elementos e que a questão da apresentação das provas após a impugnação já foi enfrentada preliminarmente, fica mantido o procedimento também nesta parte;

- que, quanto a multa, tem-se que a alegação de constitucionalidade baseada na noção de confisco é incabível por não se aplicar o disposto constitucional à espécie dos autos. Trata-se de penalidade pecuniária prevista em lei aplicável no lançamento "ex officio", quando da constatação da infração às regras instituídas pelo Direito



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13808.003890/00-96  
Acórdão nº. : 104-18.755

tributário, não constituindo, portanto, tributo. O percentual de multa aplicado encontra-se em perfeita consonância com a legislação de regência, não havendo reparos a serem feitos;

- que quanto às reclamações em relação aos juros moratórios com base na Taxa Selic, não podem as mesmas prosperar, uma vez que a contribuinte está a insurgir-se contra disposições expressas de lei.

A ementa que consubstancia os fundamentos da decisão da autoridade singular é a seguinte:

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

Ano-calendário: 1995

Ementa: PERÍCIA.

Indefere-se o pedido de realização de perícia quando esta se mostrar prescindível para a formação de convicção pela autoridade julgadora.

**PROVAS. PRAZO DE APRESENTAÇÃO.**

A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, exceto nos casos legalmente previstos;

**IRPF. NATUREZA DO LANÇAMENTO. DECADÊNCIA**

No caso dos autos, independentemente da consideração da modalidade de lançamento a que se submete o imposto de renda sobre as pessoas físicas, o lançamento foi efetuado dentre do prazo quinquenal, não havendo que se falar em decadência.

**ATOS LEGAIS. INCONSTITUCIONALIDADE.**

Refoge à competência da autoridade administrativa a apreciação e decisão de questões que versem sobre a constitucionalidade de atos legais, salvo se já houver decisão do Supremo Tribunal Federal declarando a inconstitucionalidade da lei ou ato normativo.

**RENDIMENTOS DE ALUGUÉIS RECEBIDOS DE PESSOAS JURÍDICAS.**



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13808.003890/00-96  
Acórdão nº. : 104-18.755

São tributáveis, na declaração de ajuste, os rendimentos decorrentes de aluguéis recebidos de pessoas jurídicas. Constatada por meio de DIRF, a percepção de valores não declarados, é de se proceder à sua inclusão de ofício, quando, intimado, o contribuinte não apresentar os respectivos comprovantes.

**DEDUÇÕES. COMPROVAÇÃO.**

Todas as deduções pleiteadas na declaração estão sujeitas à comprovação a critério da autoridade lançadora.

**ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO.**

Somente a apresentação de provas inequívocas é capaz de elidir uma presunção legal de omissão de rendimentos invocadas pela autoridade lançadora. As operações declaradas, que importem em origem de recursos, devem ser comprovadas por documentos hábeis e idôneos que indiquem a natureza, o valor e a data de sua ocorrência.

**LANÇAMENTO PROCEDENTE".**

Cientificada da decisão de Primeira Instância, em 29/05/01, conforme Termo constante às fls. 353/354, e com ela não se conformando, a recorrente interpôs, em tempo hábil (28/06/01), o recurso voluntário de fls. 362/372, instruído pelos documentos de fls. 373/374, no qual demonstra irresignação contra a decisão supra ementada, baseado, em síntese, nas mesmas razões expendidas na fase impugnatória, reforçado pelas seguintes considerações:

- que alonga dissertação não se aplica à recorrente. Na atualidade, na falta de recolhimento do imposto mensal, há sua exigência imediata, nos meses subsequentes. Fossem válidas as conclusões da ilustre autoridade julgadora de primeira instância, o fisco somente poderia promover o lançamento no ano seguinte. No entanto se dá no próprio ano, prova inequívoca da ocorrência do fato gerador mensalmente;

- que no ano-base de 1995, a recorrente alienou "tanques" no valor de R\$ 19.310.000,00, em operação celebrada com a Pontual Leasing S/A . Obviamente representa



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13808.003890/00-96  
Acórdão nº. : 104-18.755

disponibilidades que cobre a quase totalidade da imputada omissão de rendimentos imputadas pelo Fisco;

- que em se tratando, como se trata, de pessoa física, passou-se desapercebida a necessidade de guarda do comprovante respectivo, diante da praxe de sempre se valer das instituições financeiras nas eventuais e esporádicas necessidade de comprovantes;

- que a recorrente obteve empréstimos de R\$ 3.800.000,00 junto a Ari Natalino da Silva. É irrelevante o fato de Ari Natalino da Silva Ter auferido rendimentos de R\$ 124.179,00. Em sua declaração de rendimentos consta a obtenção de empréstimo de R\$ 4.081.000,00 no ano-base de 1995;

- que quanto à compensação indevida de imposto, das duas uma: ou se admite os rendimentos de R\$ 61.110,00 pagos pela Petroforte Brasileiro de Petróleo e o imposto de renda na fonte de R\$ 11.850,00, declarados pela recorrente, ou se limita rendimentos a R\$ 18.000,00 e o imposto na fonte de R\$ 3.520,00. Não se concebe que valem os rendimentos de R\$ 61.110,00 apontados na declaração e a limitação do imposto de renda na fonte a R\$ 3.520,00 indicado pela Petroforte na DIRF.

Consta às fls. 375/379 sentença, pela Justiça Federal, concedendo a segurança, para determinar à autoridade impetrada (Delegado da Receita Federal) dê seguimento ao recurso administrativo, sem exigência do prévio depósito de 30% a que alude o art. 10, da Lei nº 9.639, de 25/05/98, que alterou o art. 126, da Lei nº 8.213/91, com a redação dada pela Lei nº 9.528/97.

É o Relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13808.003890/00-96  
Acórdão nº. : 104-18.755

V O T O

Conselheiro NELSON MALLMANN, Relator

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

O litígio assenta-se na discussão das preliminares de decadência e de nulidade do lançamento por cerceamento do direito de defesa, bem como na discussão de mérito sobre tributação de rendimentos omitidos, glosa de previdência oficial e parte da dedução de imposto de renda na fonte, sendo que sobre a omissão de rendimentos de aluguéis recebidos de pessoas jurídicas nada consta na peça recursal.

De início, cumpre apreciar as questões preliminares de nulidade argüidas pelo suplicante, sob o entendimento de que tenha ocorrido ofensa aos princípios constitucionais do devido processo legal e da ampla defesa.

Como foi visto no relatório, a autuada se insurge, em preliminar, contra a exigência fiscal por entender que houve flagrante cerceamento do direito de ampla defesa e do contraditório, com os meios e recursos a eles inerentes, argüindo, para justificar o alegado, que o fisco relata os fatos às fls. 269/294. Todavia, não há condições da impugnante identificar as peças em que se louva o Auditor Fiscal nas suas conclusões. Examine-se as peças de fls. 272/273 da autuação, o mesmo, deixa de declinar, na margem



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13808.003890/00-96  
Acórdão nº. : 104-18.755

esquerda, o número das folhas do procedimento administrativo a que se reportam os documentos.

Não há como acolher a preliminar de nulidade do lançamento do crédito tributário por cerceamento ao direito de defesa argüida pela recorrente, amparada neste frágil argumento.

Senão vejamos:

Verifica-se que o Auto de Infração às fls. 296/301 identifica por nome e CPF a autuada, esclarece que foi lavrado na DRF/São Paulo, no dia 15 de dezembro de 2000 e descreve, as irregularidades praticadas com o respectivo enquadramento legal.

Da mesma forma, no Termo de Verificação e Constatação Fiscal de fls. 269/295, a autora do feito explicou minuciosamente os fatos que deram causa ao lançamento de ofício, especificando os documentos e demais fontes em que se basearam suas conclusões.

Ao contrário do que afirma a suplicante, a relação de documentos constante nas fls. 272/273 contém a numeração das folhas correspondentes no processo. Assim, se a suplicante tivesse, de fato, dúvidas quanto da elaboração de sua peça defensória bastaria de ter solicitado vistas ao processo na repartição.

Ora, o Decreto nº 70.235/72, disciplinador do Processo Administrativo Fiscal prevê o prazo de 30 dias para impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, contados da data em que for feita a intimação da exigência. A norma não prevê a hipótese de prorrogação desse prazo, como bem esclareceu a autoridade julgadora singular, já que o § 5º do art. 16 do aludido Decreto, com redação



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13808.003890/00-96  
Acórdão nº. : 104-18.755

dada pelo art. 67 da Lei nº 9.532/97, admite a juntada de documentos após a impugnação, mediante requerimento, onde demonstre, com fundamentos, que ocorreu a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior. Não existem, nesta fase recursal, motivos para se levantar tal preliminar, já que lapso temporal não é mais o seu problema.

Ora, não há como pretender premissas de cerceamento do direito de defesa, nas formas propostas pela recorrente, neste processo, já que o mesmo preenche todos os requisitos legais necessários.

Mesmo que verdadeiro fossem, admitido somente para fins de argumentação, ainda assim, não haveria cerceamento do direito de defesa, já que a jurisprudência é mansa e pacífica no sentido de que quando o contribuinte revela conhecer as acusações que lhe foram impostas, rebatendo-as, uma a uma, de forma meticulosa, mediante extensa impugnação, abrangendo não só as questões preliminares como também as razões de mérito, descabe a proposição de cerceamento do direito de defesa.

Como se vê não procede à alegação de preterição do direito de defesa, haja vista que a suplicante teve a oportunidade de oferecer todos os esclarecimentos que achasse necessário e exercer sua ampla defesa na fase do contencioso administrativo.

O Decreto n.º 70.235/72, em seu artigo 9º, define o auto de infração e a notificação de lançamento como instrumentos de formalização da exigência do crédito tributário, quando afirma:

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

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13808.003890/00-96  
Acórdão nº. : 104-18.755

"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.

Da análise dos autos, constata-se que a autuação é plenamente válida. Se faz necessário esclarecer, que a Secretaria da Receita Federal é um órgão apolítico, destinada a prestar serviços ao Estado, na condição de Instituição e não a um Governo específico, dando conta de seus trabalhos à população em geral na forma prescrita na legislação. Neste diapasão, deve agir com imparcialidade e justiça, mas, também, com absoluto rigor, buscando e exigindo o cumprimento das normas por parte daqueles que faltam com seu dever de participação.

Ademais, diz o Processo Administrativo Fiscal - Decreto n.º 70.235/72:

"Art. 59 - São nulos:

I - Os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13808.003890/00-96  
Acórdão nº. : 104-18.755

II - Os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa."

Como se verifica do dispositivo legal, não ocorreu, no caso do presente processo, a nulidade. O auto de infração foi lavrado e a decisão foi proferida por funcionários ocupantes de cargo no Ministério da Fazenda, que são as pessoas, legalmente, instituídas para lavrar e para decidir sobre o lançamento. Igualmente, todos os atos e termos foram lavrados por funcionários com competência para tal.

Ora, a autoridade lançadora cumpriu todos preceitos estabelecidos na legislação em vigor e o lançamento foi efetuado com base em dados reais sobre a suplicante, conforme se constata nos autos, com perfeito embasamento legal e tipificação da infração cometida. Como se vê, não procede a situação conflitante alegada pelo recorrente, ou seja, não se verificam, por isso, os pressupostos exigidos que permitam a declaração de nulidade do Auto de Infração.

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

Além disso, o Art. 60 do Decreto n.º 70.235/72, prevê que as irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no art. 59 do mesmo Decreto não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13808.003890/00-96  
Acórdão nº. : 104-18.755

sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Ultrapassada a preliminar de nulidade do auto de infração por de cerceamento do direito de defesa, se faz necessário analisar a preliminar de decadência, já que a impugnante argui a decadência do direito de constituição do crédito tributário relativo ao ano-calendário de 1995, apoiando-se na tese de que a modalidade de lançamento a que se sujeita o imposto sobre a renda de pessoas físicas é a do lançamento por homologação. Assevera, para tanto, que os fatos geradores ocorridos no período de janeiro a novembro de 1995, já se encontram alcançados pelo prazo decadencial na data da lavratura do auto de infração, de acordo com a regra contida no artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional.

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

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13808.003890/00-96  
Acórdão nº. : 104-18.755

contra a inércia do credor lesionado. Inércia que consiste em não tomar atitude que lhe incumbe para reparar a lesão sofrida. Tal inércia, dia a dia, corrói o direito de ação, até que ele se perca – é a fluência do prazo decadencial.

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

Aliás, a despeito da inovação introduzida pelo artigo 2º da Lei nº 7.713/88, pelas quais estipulou-se que “o imposto de renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem recebidos”, há que se ressaltar a relevância dos arts. 24 e 29 deste mesmo diploma legal e dos arts. 12 e 13 da Lei nº 8.383/91, mantiveram o regime de tributação anual (fato gerador complexivo) para as pessoas físicas.

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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13808.003890/00-96  
Acórdão nº. : 104-18.755

Nesse contexto, deve-se atentar com relação ao caso em concreto que, embora a autoridade lançadora tenha discriminado os meses de aquisições e aplicações que importam em acréscimo patrimonial, o que se considerou para efeito de tributação foi o total de rendimentos percebidos pelo interessado no ano-calendário em questão, sujeitos à tributação anual, conforme legislação vigente.

Desta forma, após a análise dos autos, tenho para mim que não está extinto o direito da Fazenda Pública de constituir crédito tributário, relativo ao exercício de 1996, ano-calendário de 1995, já que atualmente, após anos de debate, acompanho a corrente que entende que o lançamento na pessoa física se dá por homologação, ou seja, o fisco teria prazo legal até 31/12/00, para formalizar o crédito tributário discutido.

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

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

É sabido que são utilizados, na cobrança de impostos e/ou contribuições, tanto o lançamento por declaração quanto o lançamento por homologação. Aplica-se o lançamento por declaração (artigo 147 do Código Tributário Nacional) quando há participação da administração tributária com base em informações prestadas pelo sujeito passivo, ou quando, tendo havido recolhimentos antecipados, é apresentada a declaração



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13808.003890/00-96  
Acórdão nº. : 104-18.755

respectiva, para o justo final do tributo efetivamente devido, cobrando-se as insuficiências ou apurando-se os excessos, com posterior restituição.

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

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

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

Neste aspecto a legislação de regência diz o seguinte:



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13808.003890/00-96  
Acórdão nº. : 104-18.755

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

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

.....

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

.....

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

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

.....

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

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13808.003890/00-96  
Acórdão nº. : 104-18.755

que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento."

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

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

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

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

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

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

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13808.003890/00-96  
Acórdão nº. : 104-18.755

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

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

Assim, em síntese, temos que o lançamento só pode ser efetuado dentro de 5 anos, contados de 1º de janeiro do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, a menos que nesse dia o prazo já esteja fluindo pela notificação de medida preparatória, ou o lançamento tenha sido, ou venha a ser, anulado por vício formal, hipótese em que o prazo fluirá a partir da data de decisão.

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

É inconteste que o Código Tributário Nacional e a lei ordinária asseguram à Fazenda Nacional o prazo de 5 (cinco) anos para constituir o crédito tributário.

Como se vê a decadência do direito de lançar se dá, pois, com o transcurso do prazo de 5 anos contados do termo inicial que o caso concreto recomendar.

Há tributos e contribuições cuja legislação atribui ao sujeito passivo o dever de efetuar o pagamento antes que a autoridade o lance. O pagamento se diz, então,



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13808.003890/00-96  
Acórdão nº. : 104-18.755

antecipado e a autoridade o homologará expressamente ou tacitamente, pelo decurso do prazo de 5 anos contados do fato gerador.

Assim, sendo exceção o recolhimento antecipado, fixou o CTN, também, regra excepcional de tempo para a prática dos atos da administração tributária, onde os mesmos 5 anos, da regra geral (art. 173 do CTN), já não mais dependem de uma carência inicial para o início da contagem, uma vez que não se exige a prática de atos administrativos prévios. Ocorrido o fato gerador, já nasce para o sujeito passivo a obrigação de apurar e liquidar o tributo, sem qualquer participação do sujeito ativo que, de outra parte, já tem o direito de investigar a regularidade dos procedimentos adotados pelo sujeito passivo a cada fato gerador, independente de qualquer informação ser-lhe prestada.

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

De outra parte, sendo exceção o recolhimento antecipado, fixou o CTN, também, regra excepcional de tempo para a prática dos atos da administração tributária, onde os mesmos cinco anos já não mais dependem de uma carência para o início da contagem, uma vez que não se exige a prática de atos administrativos prévios. Ocorrido o fato gerador, já nasce para o sujeito passivo 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13808.003890/00-96  
Acórdão nº. : 104-18.755

gerador, independente de qualquer informação ser-lhe prestada. É o que está expresso no § 4º, do artigo 150, do CTN.

Nesta ordem, refuto, também, o argumento daqueles que entendem que só pode haver homologação se houver pagamento e, por 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 CTN.

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13808.003890/00-96  
Acórdão nº. : 104-18.755

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

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

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

O tributo oriundo de imposto de renda pessoa física, a partir do ano-calendário de 1990, se encaixa na regra do art. 150 do CTN, onde a própria legislação aplicável (Lei n.º 8.134/90) atribui aos contribuintes o dever, quando for o caso, da declaração anual, onde os recolhimentos mensais do imposto constituem meras antecipações por conta da obrigação tributária definitiva, que ocorre no dia 31 de dezembro do ano-base, quando se completa o suporte fático da incidência tributária.

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13808.003890/00-96  
Acórdão nº. : 104-18.755

Em assim sendo, correto está a Fazenda Nacional constituir crédito tributário com base em imposto de renda pessoa física, relativo ao ano-calendário de 1995. Conforme se verifica dos autos, a contribuinte apresentou, às fls. 40/45, declaração de ajuste para o exercício de 1996 (ano-calendário 1995). O prazo quinquenal para que o fisco promovesse o lançamento tributário relativo aos fatos geradores ocorridos em 1995, começou, então, a fluir em 31/12/95, exaurindo-se em 31/12/00. Tendo a contribuinte tomado ciência do Auto de Infração de fls. 296/301, em 19/12/00, conforme fls. 304, não há que se falar em decadência do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário.

Após estas colocações, passo ao exame de mérito da lide.

Como visto, anteriormente, parte do lançamento se refere ao acréscimo patrimonial a descoberto – sinais exteriores de riqueza, apurados pelos “Demonstrativos de Origens e Aplicações de Recursos”, realizados através de “Fluxos Financeiros”, apurados de forma mensal.

Assim, verifica-se que o Fisco constatou, através do levantamento de entradas e saídas de recursos - “fluxo de caixa” - “fluxo financeiro”, que o contribuinte apresentava, nos períodos examinados, um “saldo negativo” - “acréscimo patrimonial a descoberto”, ou seja, havia consumido mais do que tinha de recursos com origem justificada.

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13808.003890/00-96  
Acórdão nº. : 104-18.755

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

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

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

No caso em questão, a tributação não decorreu do comparativo entre as situações patrimoniais do contribuinte ao final e início do período. Não pode se tratada, portanto, como simples acríscimo patrimonial. Assim não há que se falar de acríscimo patrimonial a descoberto apurado na declaração anual de ajuste.

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

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13808.003890/00-96  
Acórdão nº. : 104-18.755

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

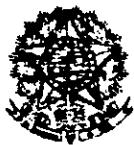
Ainda, segundo o parágrafo único, deste artigo, a atividade administrativa do lançamento é vinculada, ou seja, constitui procedimento vinculado à norma legal. Os princípios da legalidade estrita e da tipicidade são fundamentais para delinear que a exigência tributária se dê exclusivamente de acordo com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

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

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

Ora, se o fisco faz prova, através de demonstrativos de origens e aplicações de recursos - fluxo financeiro, que o recorrente efetuou gastos além da disponibilidade de recursos declarados, é evidente que houve omissão de rendimentos e esta omissão deverá ser apurada no mês em que ocorreu o fato.

Diz a norma legal que rege o assunto:



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13808.003890/00-96  
Acórdão nº. : 104-18.755

"Lei n.º 7.713/88:

Artigo 1º - Os rendimentos e ganhos de capital percebidos a partir de 1º de janeiro de 1989, por pessoas físicas residentes ou domiciliadas no Brasil, serão tributados pelo Imposto de renda na forma da legislação vigente, com as modificações introduzidas por esta Lei.

Artigo 2º - O Imposto de Renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos.

Artigo 3º - O Imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvando o disposto nos artigos 9º a 14 desta Lei.

§ 1º. Constituem rendimento bruto todo o produto do capital, do trabalho, ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidos em dinheiro, e ainda os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais correspondentes aos rendimentos declarados.

Lei n.º 8.134/90:

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

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

---

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

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

---



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13808.003890/00-96  
Acórdão nº. : 104-18.755

Lei n.º 8.021/90:

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

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

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

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

É certo que a Lei n.º 7.713, de 1988, determinou a obrigatoriedade da apuração mensal do imposto sobre a renda das pessoas físicas, não importando a origem dos rendimentos nem a natureza jurídica da fonte pagadora, se pessoa jurídica ou física. Como o imposto era apurado mensalmente, as pessoas físicas tinham o dever de cumprir sua obrigação com base nessa apuração, o que vale dizer, seu fato gerador era mensal.

Desse modo, o imposto devido, a partir do período-base de 1990, passou a ser determinado mediante a aplicação da tabela progressiva sobre a base de cálculo apurada com a inclusão de todos os rendimentos de que trata o art. 10 da Lei n.º 8.134, de 1990, e o saldo a pagar ou a restituir, mediante a dedução do imposto retido na fonte ou



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13808.003890/00-96  
Acórdão nº. : 104-18.755

pago pelo contribuinte pessoa física, mensalmente, quando auferisse rendimentos de outras pessoas físicas.

Relevante observar que a obrigatoriedade do recolhimento mensal nasceu com o advento da Lei n.º 7.713, de 1988, que introduziu na legislação do imposto de renda das pessoas físicas o sistema de bases correntes.

Assim, entendo que os rendimentos omitidos apurado, mensalmente, pela fiscalização, a partir de 01/01/89, estão sujeita à tabela progressiva anual (IN SRF n.º 46/97).

É evidente que o arbitramento da renda presumida cabe quando existe o sinal exterior de riqueza caracterizado pelos gastos excedentes da renda disponível, e deve ser quantificada em função destes.

Não comungo com a corrente de que os saldos positivos (disponibilidades) apurados em um ano possam ser utilizados no ano seguinte, pura e simples, já que entendimento pacífico nesta Câmara que o Imposto de Renda das pessoas físicas, a partir de 01/01/89, será apurado, mensalmente, à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, incluindo-se, quando comprovados pelo Fisco, a omissão de rendimentos apurados através de planilhamento financeiro onde são considerados os ingressos e dispêndios realizados pelo contribuinte. Entretanto, por inexistir a obrigatoriedade de apresentação de declaração mensal de bens, incluindo dívidas e ônus reais e pela inexistência de previsão legal para se considerar como renda consumida, o saldo de disponibilidade pode ser aproveitado no mês subsequente, desde que seja dentro do mesmo ano-calendário.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13808.003890/00-96  
Acórdão nº. : 104-18.755

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

No presente caso, a tributação levado a efeito baseou-se em levantamentos mensais de origem e aplicações de recursos (fluxo financeiro ou de caixa), onde, a princípio, constata-se que houve a disponibilidade econômica de renda maior do que a declarada pelo suplicante, caracterizando omissão de rendimentos passíveis de tributação.

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

Assim, não dúvidas que o lançamento foi realizado dentro dos parâmetros legais. Entretanto, se faz necessário algumas considerações específicas quanto a matéria de prova.

No que diz respeito à exclusão ou inclusão de recursos, bem como à consideração de dívidas e ônus reais no fluxo de caixa, seria ocioso mencionar que todos os valores constantes da declaração de ajuste anual são passíveis de comprovação. E, no tocante a empréstimos ou recebimento de créditos por empréstimos junto a terceiros ou fornecedores, os quais, eventualmente, justifiquem acréscimos patrimoniais, sua



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13808.003890/00-96  
Acórdão nº. : 104-18.755

comprovação se processa mediante observação de uma conjunção de procedimentos que permitam a livre formação de convicção do julgador.

A jurisprudência deste Primeiro Conselho de Contribuintes é clara a respeito do ônus da prova. Pretender a inversão do ônus da prova, como formalizado na peça recursal, agride não só a legislação, como a própria racionalidade. Assim, se de um lado, o contribuinte tem o dever de declarar, cabe a este, não à administração, a prova do declarado. De outro lado, se o declarado não existe, cabe a glosa pelo fisco. O mesmo vale quanto a formação das demais provas, as mesmas devem ser claras, não permitindo dúvidas na formação de juízo do julgador.

Em sua peça recursal, a suplicante questionou o acréscimo patrimonial a descoberto, apurado pela fiscalização, oferecendo esclarecimentos relativos a cada item objeto do lançamento. Para maior clareza, na matéria de fato, será analisado cada um destes períodos separadamente, em ordem cronológica.

Quanto a constatação de bens omitidos na declaração de bens e direitos:

Neste item, a suplicante contesta os valores utilizados pela fiscalização na análise da variação patrimonial relativamente aos bens considerados omitidos, alegando que eles foram atribuídos apenas para fins de constituição da empresa Apari Empr. E Part. Ltda., não significando que tenham sido despendidos e na data da referida constituição.

Ora, o exame dos autos revela que a inclusão na análise da evolução patrimonial dos imóveis não declarados pela contribuinte deu-se em consequência do confronto entre a sua declaração de bens e o documento denominado "Instrumento



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13808.003890/00-96  
Acórdão nº. : 104-18.755

Particular de Constituição de Sociedade por Quotas de Responsabilidade Limitada Apari Empreendimentos e Participações Ltda.”.

É de se ressaltar, que no referido instrumento particular, firmado em 20/11/97, a suplicante e seu dependente Herick da Silva, únicos sócios da aludida empresa, integralizaram o capital no montante de R\$ 31.425.924,00, mediante conferência de bens e/ou direitos. Alguns desses bens, segundo a descrição contida no referido documento, foram adquiridos no ano-calendário de 1995, mas não constaram da declaração de bens e direitos, sendo, pois, incluídos de ofício no demonstrativo da evolução patrimonial de fls. 295, como aplicações, sob o título “imóveis não declarados (omitidos)”.

Como já disse a autoridade julgadora singular, os valores atribuídos a esses bens, para fins de análise da evolução patrimonial, foram, conforme se depreende do Termo de Verificação e Constatção Fiscal (fls. 275/276), extraídos de escrituras públicas ou do próprio Instrumento Particular de Constituição de Sociedade. As datas consideradas foram as constantes das escrituras públicas mencionadas no referido instrumento particular.

Da mesma forma, concordo com a autoridade julgadora singular que do exame da declaração de bens da contribuinte (fls. 43/45), verifica-se que nela foram consignadas 13 aquisições de imóveis realizadas no ano de 1995. Cotejando-se os valores constantes na declaração examinada com os do instrumento de constituição da sociedade, verifica-se que em 11 (onze) dos imóveis o valor atribuído para fins de conferência coincide com o declarado. Nos outros dois casos, os valores atribuídos para a conferência de bens foram inferiores aos declarados.

Por outro lado, o laudo de avaliação dos bens conferidos para integralização do capital social da Apari Empr. E Part. Ltda. (fls. 218/234), que serviu de base para a atribuição dos valores dos bens no processo de conferência, menciona o seu item II, que a



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13808.003890/00-96  
Acórdão nº. : 104-18.755

avaliação fundamentou-se em “proposta dos sócios na qual ficou determinado o critério de verificação dos valores atribuídos aos bens pelos subscritores nas suas declarações de bens, referente ao ano-base de 1996, exercício de 1997, respeitando-se como limite máximo os seus correspondentes valores de mercado”.

Ora, neste caso, o ônus da prova é de inteira responsabilidade da suplicante. Não basta alegar, por alegar. A alegação deve vir acompanhada dos elementos comprobatórios.

**Quanto à aplicação financeira em CDB no BANCO PONTUAL no valor de R\$ 19.310.000,00:**

Constata-se que a suplicante sustenta em sua defessa que alienou “tanques” no valor de R\$ 19.310.000,00, em operação celebrada com a Pontual Leasing S/A e que esta operação representa disponibilidades que cobre a quase totalidade da omissão de rendimentos imputada pelo Fisco.

Lembrando os fatos, temos que, no ano-calendário em questão, a contribuinte declarou como seu dependente, o filho Herick da Silva, incluindo, portanto, seus rendimentos e bens na declaração de ajuste.

E em decorrência disso, como já disse a autoridade julgadora singular, alguns fatos são retratados bilateralmente na declaração. A doação do “Parque de Tanques” feita pela declarante a seu filho, por exemplo, é exteriorizada pela sua saída da declaração de bens e ao mesmo tempo, como entrada do mesmo bem e percepção de rendimento isento (transferência patrimonial). A baixa do bem refere-se à declarante, enquanto o ingresso do mesmo, assim como o do rendimento dizem respeito a seu dependente.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13808.003890/00-96  
Acórdão nº. : 104-18.755

Tendo a suplicante se limitado a argumentar, não trazendo aos autos qualquer elemento capaz de afastar os pressupostos que fundamentaram a autuação, a qual se revelou amparada em jurídicas razões, ratifica-se integralmente esta parte do lançamento.

**Quanto aos empréstimos de R\$ 3.800.000,00 junto a Ari Natalino da Silva:**

Afirma a suplicante que, inversamente ao que considerou a fiscalização, a empresa Poliana Transportes Ltda., dispunha de condições financeiras para efetuar o empréstimo no valor de R\$ 3.800.000,00 consignado na sua declaração de ajuste.

Verifica-se que na ausência de provas do empréstimo informado pela suplicante, a autuante efetuou verificações na declaração do credor. Conclui, então, à vista dos rendimentos por ele declarados, que a origem dos recursos para a concessão de tal empréstimo, estaria em um empréstimo por ele contraído junto à empresa Poliana Transportes Ltda.

Como já relatado anteriormente, foi efetuada diligência na referida empresa pela Divisão de Fiscalização da Delegacia jurisdicionante, mas esta não logrou confirmar o empréstimo pesquisado.

É de se concordar com a autoridade julgadora singular, ainda que restasse comprovada a capacidade financeira da empresa para efetuar o aludido empréstimo, tal fato não seria suficiente para a comprovação pretendida, eis que esta requer a prova do efetivo ingresso dos recursos financeiros no patrimônio do beneficiário, com indicação de datas e valores.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13808.003890/00-96  
Acórdão nº. : 104-18.755

Quanto ao item compensação indevida de imposto de renda retido na fonte por falta de comprovação, tem-se que a suplicante declarou ter recebido da empresa Petroforte Brasileiro Petróleo Ltda., no ano-calendário de 1995, o valor de R\$ 61.110,00 a título de rendimentos tributáveis, e pleiteou R\$ 11.850,00 a título de IRRF, como dedução do imposto devido na declaração.

Verifica-se que a suplicante foi devidamente intimada a apresentar o respectivo Comprovante de Rendimentos e de Retenção do Imposto. Nada apresentou.

É de se lembrar que o ônus da prova é da suplicante, entretanto, até o presente momento nada apresentou a seu favor, a não ser meras alegações. Deve ser mantido a glosa do IRRF.

Quanto ao 13º salário não comprovado/compensação indevida de imposto, tem-se que tendo em vista que até o presente momento não foram trazidos aos autos novos elementos e que a questão da apresentação das provas é ônus da suplicante, fica, da mesma forma, mantido o procedimento nesta parte;

Se faz necessário ressaltar, 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 e, para tanto, se faz necessário levantar de ofício a discussão sobre a aplicação da multa qualificada em todas as irregularidades levantadas pela fiscalização.

Como se vê nos autos, a contribuinte foi autuada sob a acusação de omissão de rendimentos. O auto de infração noticia a aplicação da multa de lançamento de



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13808.003890/00-96  
Acórdão nº. : 104-18.755

ofício qualificada de 150%, sob o frágil argumento de que a intenção da contribuinte em reduzir o imposto devido, através de informações enganosas em sua declaração de imposto de renda, bem como a falta de inclusão de bens e direitos, que se refletiram pelo fato de que a contribuinte classificou e informou indevidamente, em sua Declaração de Ajuste Anual do ano-calendário de 1995, rendimentos tributáveis recebidos a qualquer título como rendimentos sujeitos a tributação exclusiva, isentos e não-tributáveis.

Reforçado pelo, também, frágil argumento de que os rendimentos tributáveis foram classificados e declarados indevidamente pela contribuinte, em sua Declaração de Ajuste Anual do ano-calendário de 1995, como rendimentos isentos ou não-tributáveis.

Ora, para que ocorra a incidência da hipótese prevista no inciso II do artigo 992 do RIR/94, aprovado pelo Decreto n.º 1.041/94, é necessário que esteja perfeitamente caracterizado o evidente intuito de fraude, já que sonegação, no sentido da legislação tributária reguladora do IPI, "é toda ação ou omissão dolosa, tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais ou das condições pessoais do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente". Porém, para a legislação tributária reguladora do Imposto de Renda, o conceito acima integra, juntamente com o de fraude e conluio da aplicável ao IPI, o de "evidente intuito de fraude".

Como se vê o artigo 992, II, do RIR/94, que representa a matriz da multa qualificada (agravada/majorada), reporta-se aos artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502/64, que prevêem o intuito de se reduzir, impedir ou retardar, total ou parcialmente, o pagamento de uma obrigação tributária, ou simplesmente ocultá-la.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13808.003890/00-96  
Acórdão nº. : 104-18.755

A tributação, no presente caso, resulta de rendimentos auferidos pela autuada. Sendo que estes valores foram declarados pela suplicante como sendo isentos ou não tributáveis, ou seja, deixou de submeter a tributação tais rendimentos.

De modo que, com o devido respeito e acatamento, aos que pensam em contrário, examinando-se a aplicação da penalidade de 150% vislumbra-se um lamentável equívoco da autuação fiscal. Cumulou-se duas premissas: a primeira que foi de omissão de rendimentos; a segunda que estas infrações sejam com o evidente intuito de sonegar ou fraudar imposto de renda. Assim agindo, aplicou, no meu modo de entender, incorretamente a multa de ofício qualificada, pois, prevalecendo a imposição, a toda evidência não há, nos autos, provas de que tenha tal infração o evidente intuito de fraudar. A prova neste aspecto deve ser material, evidente como diz a lei.

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 nesta circunstância, ou seja, a simples não declaração não se pode considerar como evidente intuito de sonegar ou fraudar. É evidente que o caso, em questão, é semelhante, já que a recorrente recebeu um rendimento e deixou de declará-lo como sendo tributável. Sendo irrelevante, que a fonte pagadora tenha cometido infração qualificada, tentando "fabricar" rendimentos isentos ou não tributáveis. Este fato não tem o condão de descharacterizar o fato ocorrido, qual seja, a de simples omissão de rendimentos por parte da suplicante.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13808.003890/00-96  
Acórdão nº. : 104-18.755

Por que não se pode reconhecer na simples omissão, embora clara a sua tributação, a imposição de multa qualificada? Por uma resposta muito simples, tal como acontece no presente processo. É porque existe a omissão de rendimentos, por isso, é evidente a tributação, mas não existe a prova da evidente intenção de sonegar ou fraudar, já que nos documentos acostados aos autos inexistem a fraude praticada pelo contribuinte. O motivo da falta de tributação é diverso. Pode ter sido induzido, pode ter sido equívoco, lapso, negligência, desorganização, etc. Enfim, não há no caso a prova material da evidente intenção de sonegar e/ou fraudar o imposto, ainda que exista a prova da omissão de receita.

Já ficou decidido por este Conselho de Contribuintes que a multa qualificada somente será passível de aplicação quando se revelar o evidente intuito de fraudar o fisco, devendo ainda, neste caso, ser minuciosamente justificada e comprovada nos autos.

Decisão, por si só suficiente para uma análise preambular da matéria sob exame. Nem seria necessário a referência da decisão deste Conselho de Contribuinte, na medida em que é princípio geral de direito universalmente conhecido de que 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 cautelas para evitar abusos e arbitrariedades.

Acresce ainda, que de qualquer forma, não poderia a fiscalização impor multa aplicável somente aos casos de fraude, haja vista que esta pressupõe a responsabilidade pessoal do agente, o que não se verifica no presente caso.

O evidente intuito de fraude não pode ser presumido. Tirando toda a subjetividade dos argumentos apontados, resta apenas de concreto a simples omissão de rendimentos.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13808.003890/00-96  
Acórdão nº. : 104-18.755

Da análise dos documentos constantes dos autos e das suposições da autoridade administrativa lançadora não se pode dizer que houve o “evidente intuito de fraude” que a lei exige para a aplicação da penalidade qualificada (agravada). Não bastam supostos meros indícios, seria necessário que estivessem perfeitamente identificadas e comprovadas as circunstâncias materiais do fato, com vistas a configurar o evidente intuito de fraude, praticado pela autuada com relação aos rendimentos recebidos por ela.

Há pois, neste processo, a ausência, inegável, do elemento subjetivo do dolo, em que o agente age com vontade de fraudar - reduzir o montante do imposto devido, pela inserção de elementos que sabe serem inexatos.

Entendo, que neste processo, não está aplicada corretamente a multa qualificada de 300%, decorrente do artigo 992, II, do RIR/94, cujo diploma legal é o artigo 4º, inciso II, da Lei n.º 8.218/91, reduzida para 150%, conforme o artigo 44, inciso II, da Lei n.º 9.430/96, que prevê sua aplicação nos casos de evidente intuito de fraude.

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

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, nestes termos:



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13808.003890/00-96  
Acórdão nº. : 104-18.755

"Art. 992 – 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 definição de fraude se encontra, especificamente, no art. 72, cujo teor é o seguinte:

"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."

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13808.003890/00-96  
Acórdão nº. : 104-18.755

No caso em julgamento a ação que levou a autoridade lançadora a entender ter o recorrente agido com fraude está apoiado, equivocadamente, no entendimento que a contribuinte teria praticado a irregularidade qualificada de "fabricar" rendimentos isentos ou não-tributáveis. Partindo da suposição, sem prova efetiva, que a contribuinte sabia que o rendimento era tributável e mesmo assim classificou o mesmo como não tributável em sua declaração de ajuste anual.

Ora, o evidente intuito de fraude floresce nos casos típicos de adulteração de comprovantes, adulteração de notas fiscais, conta bancária fictícia, falsidade ideológica, notas calçadas, notas frias, notas paralelas, etc. Não basta que atividade seja ilícita para se aplicar a multa qualificada, deve haver o evidente intuito de fraude, já que a tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.

É cristalino, que nos casos de realização das hipótese de fato de conluio, fraude e sonegação, uma vez comprovadas estas, e por decorrência da natureza característica dessas figuras, o legislador tributário entendeu presente o intuito de fraude.

Assim sendo, não posso concordar com esta decisão, já que, no meu entendimento, para que ocorra a incidência da hipótese prevista no inciso III do artigo 728, do RIR/80, aprovado pelo Decreto n.º 85.450/80, ou inciso II do artigo 992, do RIR/94, aprovado pelo Decreto n.º 1.041/94, (art.728, III, RIR/80), cujo amparo legal vem do inciso II, do artigo 4º, da Lei n.º 8.218/91, é necessário que esteja perfeitamente caracterizado o evidente intuito de fraude.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13808.003890/00-96  
Acórdão nº. : 104-18.755

Enfim, não há no caso a prova material suficiente da evidente intenção de sonegar e/ou fraudar o imposto. Não há, pois, neste processo o elemento subjetivo do dolo, em que o agente age com vontade de fraudar - reduzir o montante do imposto devido, pela inserção de elementos que sabe serem inexatos.

Por outro lado, entendo correto o agravamento da penalidade, já que devidamente intimada a prestar esclarecimentos, em várias ocasiões, conforme se constata às fls. 07/39, nada respondeu. Ou seja, é caso típico de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para prestar esclarecimento.

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

Finalmente, nota-se nos autos às fls. 296/302 , que autoridade lançadora aplicou a multa de lançamento de ofício cobrada juntamente com o tributo, e nos termos do artigo 7º, I, § 1º do Decreto n.º 70.23/72, o primeiro ato praticado por iniciativa do fisco, formalmente cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária, exclui a espontaneidade e, consequentemente, cabível é a penalidade prevista no artigo 4º, inciso I, da Lei n.º 8.218/91. Ou seja, o Auto de Infração deverá conter entre outros requisitos formais, a penalidade aplicável. Assim, A falta ou insuficiência de recolhimento do imposto sujeita o contribuinte aos encargos legais correspondentes. Sendo perfeitamente válida a aplicação da penalidade prevista no inciso I, do artigo 4º da Lei nº 8.218, de 1991, reduzida na forma prevista no art. 44, I, da Lei nº 9.430, de 1996.

Como é sabido, a multa de mora tem natureza indenizatória, visa essencialmente recompor, ainda que parcialmente, o patrimônio do Estado pelo atraso no



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13808.003890/00-96  
Acórdão nº. : 104-18.755

adimplemento da obrigação tributária e a penalidade por descumprimento de obrigação acessória, é uma pena de natureza tributária.

A denominada multa "ex officio" é aplicada, de um modo geral, quando a Fiscalização, no exercício da atividade de controle dos rendimentos sujeitos à tributação, se depara com situação concreta da qual resulte falta de pagamento ou insuficiência no recolhimento do tributo devido. Vale dizer, a penalidade tem lugar quando o lançamento tributário é efetivado por haver o contribuinte deixado de cumprir a obrigação principal, e dessa omissão, voluntário ou não, resulte falta ou insuficiência no recolhimento do imposto devido.

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

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

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

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13808.003890/00-96  
Acórdão nº. : 104-18.755

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

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

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

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13808.003890/00-96  
Acórdão nº. : 104-18.755

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

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

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

Para ampliar e melhorar as argumentações do presente voto, não posso deixar de citar o entendimento, na matéria, do Conselheiro Roberto William Gonçalves, nobre colega desta Quarta Câmara, exposto no acórdão nº de sua lavra, donde destaco alguns fundamentos:

"Quanto à SELIC, quer por sua origem, quer por sua natureza, quer por suas componentes, quer por suas finalidades específicas, todos não a coadunam com o conceito de juros moratórios a que se reporta o artigo 161 do CTN. Este Relator, em outras oportunidades, igualmente já se manifestou acerca de tais impropriedades, na mesma linha do STJ.

No caso, entretanto, há duas questões fundamentais: a primeira, trata-se de decisório sobre incidente de inconstitucionalidade em torno da aplicação da taxa SELIC para fins tributários. Matéria, portanto, ainda objeto de apreciação pelo STF, na forma do artigo 102, I, a e III, b, da Carta Constitucional de 1988.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13808.003890/00-96  
Acórdão nº. : 104-18.755

A segunda é que, se a taxa SELIC não pode ser integrada no conceito de juros moratórios, exceto “fortiori legis”, impõe-se solucionar os dois lados da equação: se ao Estado for vedado utilizar-se da SELIC para cobrança de exações em mora, igualmente não lhe poderá ser legalmente imposta a restituição de indébitos tributários adicionados da mesma taxa SELIC, como mora. Assim, não se pode excluir a SELIC no âmbito tributário apenas na ótica do Estado credor. Sob pena de inequívoco desequilíbrio financeiro nas relações fisco/contribuinte.

Do exposto impõe-se concluir que, até que disposição legal, ou decisão judicial definitiva, reconheça das impropriedades da SELIC no contexto do artigo 161 do CTN, e deste a retire, sua permanência se torna objetiva não só para preservação do equilíbrio financeiro de créditos/débitos tributários, como em respeito à constitucional isonomia tributária, prescrita no artigo 150, II, da Carta de 1988, sejam os contribuintes credores, sejam devedores da União.”

À vista do exposto e por ser de justiça meu voto é no sentido de rejeitar as preliminares de decadência e de nulidade do lançamento do lançamento por cerceamento do direito de defesa e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso para reduzir a multa de lançamento de ofício qualificada agravada de 225% para multa de lançamento de ofício normal agravada de 112,5%.

Sala das Sessões - DF, em 21 de maio de 2002

NELSON MALLMANN