



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

**Processo nº** 13808.004550/96-15  
**Recurso nº** 158.916 Voluntário  
**Matéria** IRPF  
**Acórdão nº** 104-23.445  
**Sessão de** 11 de setembro de 2008  
**Recorrente** CLÁUDIO FUSCO FILHO  
**Recorrida** 2ª TURMA/DRJ-CAMPO GRANDE/MS

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF**  
Exercício: 1992

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

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

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

**MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO - CARÁTER CONFISCATÓRIO - INOCORRÊNCIA** - A falta ou insuficiência de recolhimento do imposto dá causa a lançamento de ofício, para exigí-lo com acréscimos e penalidades legais. A multa de lançamento de ofício é devida em face da infração às regras instituídas pelo Direito Fiscal e, por não constituir tributo, mas penalidade pecuniária prevista em lei, é inaplicável o

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

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

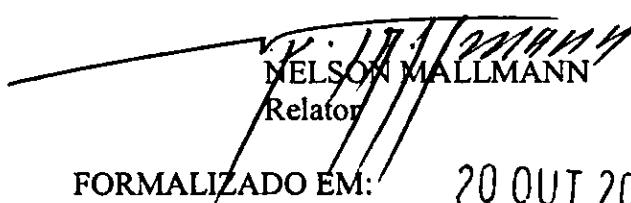
Preliminar rejeitada.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por CLÁUDIO FUSCO FILHO.

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar argüida pelo Recorrente e, no mérito, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

  
MARIA HELENA COTTA CARDOZO  
Presidente

  
NELSON MALLMANN  
Relator

FORMALIZADO EM: 20 OUT 2008

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

## Relatório

CLÁUDIO FUSCO FILHO contribuinte inscrito no CPF/MF 019.188.268-20, com domicílio fiscal na cidade de São Paulo, Estado de São Paulo, à Rua Teófilo R. Andrade, nº 160 – apto 09 - Bairro Pinheiros, jurisdicionado a DERAT em São Paulo - SP, inconformado com a decisão de Primeira Instância de fls. 52/57, prolatada pela Segunda Turma de Julgamento da DRJ em Campo Grande - MS, recorre, a este Primeiro Conselho de Contribuintes, pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 64/68.

Contra o contribuinte acima mencionado foi lavrado, em 19/11/96, Auto de Infração de Imposto de Renda Pessoa Física (fls. 27/31), com ciência pessoal através de procurador, em 19/11/96, exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de R\$ 51.488,31 UFIR (Padrão monetário da época do lançamento do crédito tributário), a título de Imposto de Renda Pessoa Física, acrescidos da multa de lançamento de ofício normal de 100% calculado sobre o valor do imposto, relativo ao exercício de 1992, correspondente ao ano-calendário de 1991.

A exigência fiscal em exame teve origem em procedimentos de fiscalização, onde a autoridade lançadora entendeu haver omissão de rendimentos tendo em vista a variação patrimonial a descoberto, que evidenciam a renda auferida e não declarada, demonstrada através de termo de verificação anexo ao presente auto de infração. Infração capitulada nos artigos 1º ao 3º e §§, 8º, da Lei nº 7.713, de 1988; artigos 1º ao 4º, da Lei nº 8.134, de 1990 e artigo 6º da Lei nº 8.021, de 1990.

O Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, responsável pela constituição do crédito tributário, esclarece, ainda, através do Termo de Verificação (fls.22/26) entre outros, os seguintes aspectos:

- que conforme relatório do Banco Central do Brasil, de cuja cópia extraiu-se dados do contribuinte Cláudio Fusco Filho, originando-se o processo de representação fiscal encaminhado pela DINOR/COFIS nº 10168.002384/96-99, foram arrolados cheques administrativos adquiridos pelo contribuinte junto ao Banco Safra S/A, depositados em contas de residentes ou domiciliados no exterior – CC5 – Swift Financial Corporation – conta esta mantida no Banco Dimensão – Agência Rio de Janeiro;

- que foram adquiridos, de acordo com a documentação encaminhada pelo Banco Central do Brasil, os seguintes cheques administrativos do Banco Safra S/A: nºs 181.314, 181.313 e 181.315, nos valores de Cr\$ 2.625.701,46; Cr\$ 25.000.000,00 e Cr\$ 25.000.000,00, respectivamente;

- que intimado, em 28 de agosto de 1996, a apresentar documentação hábil e idônea que comprovasse a origem dos recursos financeiros utilizados na aquisição destes cheques administrativos, o Sr. Cláudio Fusco Filho, encaminhou em resposta o seguinte: (a) Que as operações foram realizadas “por solicitação do Dr. Marco Aurélio Nicolau Costa, seu amigo pessoal há anos; (b) O escritório do Dr. Marco Aurélio é “no mesmo endereço que o seu, todavia no conjunto 4-D; e (c) Não conhecia a origem dos cheques utilizados na operação,

e que os recursos utilizados para a aquisição dos cheques administrativos não foram sacados contra fundos da sua conta corrente no Banco Safra. Afirmo, ainda ter sido a operação realizada diretamente no caixa;

- que, conforme se verifica, em nenhum momento foi descaracterizada a sujeição passiva do fato relatado pelo Banco Central do Brasil, em que identificação o Sr. Cláudio Fusco Filho como tendo efetuado esta operação financeira. Nem mesmo o documento juntado pelo contribuinte, carta do Banco Safra, desonera o contribuinte como tendo efetuado a transação, afirmando, sim, o Banco que os recursos utilizados na liquidação foram dados diretamente no caixa – mas, nada mencionado a respeito de uma terceira pessoa (Marco Aurélio) como tendo efetuado a operação;

- que, assim, até a presente data, não logrou, o Sr. Cláudio Fusco Filho, a fornecer a esta fiscalização quaisquer documentação que pudesse comprovar a origem de tais aquisições, conforme dados obtidos através do relatório encaminhado pelo Banco Central do Brasil;

- que analisando a declaração do contribuinte, relativa ao período base de 1991, constata-se a inexistência de recursos disponíveis para as aquisições os referidos cheques;

- que, conforme os fatos acima descritos, a operação financeira de depósitos em conta de domiciliados no exterior – CC5 – é fato indiscutível e claramente documentado tendo como agente o Sr. Cláudio Fusco Filho, que adquiriu os cheques administrativos arrolados e os depositou em contas de residentes ou domiciliados no exterior;

- que, no entanto, as razões econômicas e jurídicas não foram provadas, pelo contribuinte, até a presente data, apesar de indagação encaminhada através de procedimento de ofício;

- que, assim, a verdade que se conseguiu apurar é que o contribuinte entregou recursos em moeda nacional a uma instituição financeira não residente no País sem nenhuma contrapartida que se conheça, portanto, a partir desta constatação de um fato jurídico é que se deve aferir a conduta jurídica ou antijurídica do fiscalizado à luz das normas do direito tributário.

Em sua peça impugnatória de fls. 33/38, apresentada, tempestivamente, em 18/12/96, o contribuinte, se indis põe contra a exigência fiscal, solicitando que seja acolhida à impugnação para declarar a insubsistência do Auto de Infração, com base, em síntese, nos seguintes argumentos:

- que, no presente caso, não houve nem rendimento, nem ganho de capital, portanto carente de legitimidade é o Auto de Infração, pois não configura a existência sequer do fato gerador da obrigação tributária muito menos acréscimo patrimonial a descoberto, como pretende o Agente Fiscal;

- que, a rigor, a mera opinião do Agente Fiscal, ao contrário dos fatos demonstrados e dos dispositivos legais aplicáveis, constitui o elemento imponível do ato tributário. E a realização do lançamento em bases nitidamente subjetivas encontra-se em completa desconformidade com os comandos que ressaem dos artigos 108, 114, 166, 142 entre outros, do Código Tributário Nacional;

- que, como se não bastasse ainda, o Agente Fiscal deu ao doc. de fls. – carta do banco Safra S.A. – uma interpretação bastante pessoal, sem nenhum cabimento, pois que destaca no Termo de Verificação que “os recursos utilizados na liquidação foram dados diretamente no caixa”;

- que, portanto, referidos recursos jamais transitaram pela conta corrente do impugnante, por isso não caracterizando rendimento ou ganho de capital, sujeito à tributação, nem caracterizando omissão de receita tributável, obviamente carecedor o Auto de Infração de legitimidade pela falta, indiscutível, do fato gerador, como elemento primordial ao princípio legal do tributo, composto pelo fato gerador, a base de cálculo e a alíquota;

- que impertinência e inadequação do lançamento fiscal à parte, mesmo que considerado plausível o Auto de Infração sub examine, o que se faz tão-somente em homenagem ao princípio processual da eventualidade, em face das inafastáveis razões jurídicas acima relacionadas, o fato que a multa de 200% aplicada pelo Agente Fiscal é totalmente despropositada, porquanto, a multa atribuída possui nítido caráter confiscatório, já que acaba por desapropriar o contribuinte de parcela de seu patrimônio de forma desproporcional à infração eventualmente verificada, procedimento esse expressamente vedado pelo artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal;

- que ainda que desconsiderados os argumentos jurídicos acima expostos, que necessariamente levam à conclusão sobre a impropriedade das autuações, o que se admite apenas para argumentar, o cálculo dos supostos acréscimos devidos foi realizado pelo Auditor Fiscal de forma que, em prevalecendo os percentuais aplicados a título de juros, estaria configurada: a) a transferência de parte do patrimônio do Contribuinte ao Erário, em verdadeiro confisco; b) nítida violação do disposto no artigo 192, § 3º, da Constituição Federal, que fixa a taxa máxima de juros em 12% ao ano.

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

- que preliminarmente o recorrente alega nulidade por ser o Auto de Infração carente de legitimidade, já que não configura a existência sequer do fato gerador da obrigação tributária;

- que a própria Lei nº 7.713/1988, cujo art. 8º foi citado, em parte, pelo impugnante, determina em seu art. 2º, em consonância com o CTN, que o imposto de renda e ganhos de capital percebidos a partir de 01/01/1988, por pessoas físicas, será devido, mensalmente, na medida em que estes forem percebidos;

- que as alterações posteriores não modificam esta disposição e, portanto, está correta a tributação, como omissão de rendimentos tributáveis, a variação patrimonial a descoberto apurada pela fiscalização em razão da disponibilidade econômica evidenciada pela aquisição ou liquidação da emissão dos cheques administrativos, na boca do caixa, ou diretamente no caixa, do Banco Safra S.A. conforme documentos de fls. 16, cujo documento o recorrente afirma ter o auditor dado interpretação bastante pessoal, quando na realidade o fisco deu a única interpretação cabível ao texto, ou seja, o impugnante tendo a posse daquele recurso, cuja origem não logrou comprovar ao fisco, esteve no Banco Safra onde adquiriu os

cheques administrativos pagando por eles os seguintes valores: nº 181.313, CR\$ 25.000.000,00, nº 181.314 CR\$ 2.625.701,00 e nº 181.315 CR\$ 25.000.000,00 e os depositou em conta de residente no exterior – CC-5 – Swift Financial Corporation – mantida no Banco Dimensão S.A. – Agência Rio de Janeiro, conforme documento de fls. 07 a 11, fornecidos pelo Banco Central do Brasil;

- que o que o recorrente deixa de assumir foi que para remeter recursos para o exterior, foi necessário possuir recursos vivos, palpáveis, capazes de possibilitar a aquisição, compra ou liquidação, diretamente no caixa, dos cheques administrativos, sem transitar por sua conta corrente já que não possuía saldo para essa compra, posteriormente, depositá-los em conta de residente no exterior – CC-5, essa disponibilidade de recurso é que o contribuinte não justificou a origem e, também, é para cobrir essa operação que não possui disponibilidade de recurso em sua declaração relativa ao período base de 1991, não restando ao fisco outra alternativa a não ser a presunção legal de omissão de rendimentos tributáveis, com infringência à legislação tributária vigente, portanto, cabível, correto e legal o procedimento fiscal;

- que, assim, o trabalho fiscal foi realizado com todo o amparo legal, inexistindo a possibilidade de imputação ao agente tributário de crime de excesso de exação ou de desrespeito aos princípios constitucionais de legalidade, lealdade, boa-fé da administração, moralidade, impessoalidade e racionalidade, uma vez que o auditor fiscal estava no exercício de suas atribuições legais;

- que em relação ao confisco que teria sido promovido pela aplicação da multa de ofício, com ofensa ao artigo 150, IV da CF, não lhe assiste razão, visto que o mencionado dispositivo refere-se à vedação da utilização de tributos, com efeito, de confisco. Tributos, na definição do art. 145, I, II e III são imposto, taxas e contribuições de melhoria, aí não se incluindo as multas;

- que, entretanto, como fundamentado no Auto de Infração, a multa de ofício de 100% foi lançada com base no artigo 4º, I da Lei nº 8.218, de 1991, vigente à época, contudo com a edição da Lei nº 9.430, de 1996 que em seu artigo 44, reduziu o percentual das multas lançadas para 75% e, tendo em vista o princípio da retroatividade benigna da lei, expresso no artigo 106 do CTN, é este o percentual a ser aplicado;

- que quanto aos percentuais aplicados a título de juros de mora têm caráter meramente compensatório e devem ser cobrados inclusive no período em que o crédito tributário estiver com sua exigibilidade suspensa pela impugnação administrativa, não cabendo a alegação de transferência de patrimônio particular para o Erário, e violação ao disposto no artigo 192, § 3º da CF.

A presente decisão consubstancia-se nas seguintes ementas:

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

*Exercício: 1992*

**EMENTA: OMISSÃO DE RENDIMENTOS – ACRÉSCIMO PATRIMONIAL À DESCOBERTO.**

*É tributável o acréscimo patrimonial apurado pelo fisco, cuja origem não seja comprovada por rendimentos tributáveis, não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte ou sujeitos à tributação definitiva.*

**PRELIMINAR DE NULIDADE. ICÍLIO.**

*Não é nulo o auto de infração lavrado com observância da legislação tributária, sendo dado ao contribuinte o direito de apresentar justificativas e impugnação.*

**MULTA DE OFÍCIO. CONFISCO. REDUÇÃO.**

*Por não se enquadrar no gênero de tributos, aos quais a Constituição Federal veda ter caráter confiscatório, deve-se manter a multa de ofício por infração à legislação tributária reduzindo-se o percentual de 100% para 75% de acordo com a nova lei que estabeleceu penalidade menos severa que a prevista à época da infração.*

*Lançamento Procedente em Parte.*

Cientificado da decisão de Primeira Instância, em 03/04/07, conforme Termo constante às fls. 60/63, e, com ela não se conformando, o recorrente interpôs, em tempo hábil (02/05/07), o recurso voluntário de fls. 64/68, no qual demonstra irresignação contra a decisão supra ementada, baseado, em síntese, nas mesmas razões expendidas na fase impugnatória.

É o Relatório.



## Voto

Conselheiro NELSON MALLMANN, Relator

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

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

Assim, a pedra angular da questão fiscal trazida à apreciação desta Câmara, se resume, como ficou consignado no Relatório, a preliminar de nulidade do lançamento e, no mérito, à Acréscimo Patrimonial a Descoberto.

Quanto a preliminar de nulidade do lançamento argüida pelo suplicante, sob o entendimento de que tenha ocorrido ofensa aos princípios constitucionais do devido processo legal, entendendo que a autoridade lançadora feriu princípios fundamentais na constituição do crédito tributário, a exemplo do completo desrespeito do procedimento adotado pelo Agente Fiscal com os princípios constitucionais da estrita legalidade em matéria tributária, da lealdade e boa-fé da administração, da moralidade, da impessoalidade, da razoabilidade, não cabe razão ao suplicante pelos motivos que se seguem.

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

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

O Decreto 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 nº 8.748/93:

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

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

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

Com a devida vênia, o Auto de Infração foi lavrado tendo por base os valores constantes em documentos oficiais enviados pelo Banco Central do Brasil, onde consta de forma clara a participação do recorrente na aquisição dos cheques administrativos em questão, conforme se constata às fls. 03/11 e 16/17, devidamente individualizados nos relatórios, que são partes integrantes do Auto de Infração, sendo que o mesmo, identifica por nome e CPF o autuado, esclarece que foi lavrado na Delegacia da Receita Federal em São Paulo - SP, cuja ciência foi pessoal através de procurador legalmente constituído e descreve as irregularidades praticadas e o seu enquadramento legal assinado pelo Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, cumprindo o disposto no art. 142 do CTN, ou seja, o ato é próprio do agente administrativo investido no cargo de Auditor-Fiscal.

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

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

Assim, a etapa anterior à lavratura do auto de infração e ao processo administrativo fiscal, constitui efetivamente uma fase inquisitória, que apesar de estar regrada em leis e regulamentos, faculta à Administração a mais completa liberdade no escopo de flagrar a ocorrência do fato gerador. Nessa fase não há contraditório, porque o fisco está apenas coletando dados para se convencer ou não da ocorrência do fato impositivo ensejador da

tributação. Não há, ainda, exigência de crédito tributário formalizada, inexistindo, conseqüentemente, resistência a ser oposta pelo sujeito fiscalizado.

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

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

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

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

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

Quanto ao mérito, da análise dos autos do processo se verifica que a autoridade lançadora constatou, que conforme relatório do Banco Central do Brasil, de cuja cópia extraiu-se dados do recorrente, originando-se o processo de representação fiscal encaminhado pela DINOR/COFIS nº 10168.002384/96-99, foram arrolados cheques administrativos adquiridos pelo contribuinte junto ao Banco Safra S.A., depositados em contas de residentes ou domiciliados no exterior – CC5 – Swift Financial Corporation – conta esta mantida no Banco Dimensão – Agência Rio de Janeiro. Sendo, que foram adquiridos, de acordo com a documentação encaminhada pelo Banco Central do Brasil, os seguintes cheques administrativos do Banco Safra S.A.: nºs 181.314, 181.313 e 181.315, nos valores de Cr\$ 2.625.701,46; Cr\$ 25.000.000,00 e Cr\$ 25.000.000,00, respectivamente.

Não há dúvidas, nos autos, que o suplicante foi tributado diante da constatação de omissão de rendimentos, pelo fato do fisco ter verificado, através da análise dos

rendimentos auferidos no ano-calendário de 1991, que o mesmo apresentava “um acréscimo patrimonial a descoberto”, ou seja, aplicou mais do que possuía de recursos com origem justificada.

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

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

Ora, se o fisco faz prova 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:

*Lei n.º 7.713, de 1988:*

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

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

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

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

*Lei n.º 8.134, de 1990:*

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

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

*(...).*

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

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

*Lei n.º 8.021, de 1990:*

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

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

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

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

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

Entretanto, a partir do ano de 1990, não é possível exigir do contribuinte o pagamento mensal do imposto de renda, ainda que a fonte pagadora não tenha cumprido o dever legal de efetuar a retenção do imposto por antecipação da declaração. Sem dúvidas que o imposto de renda na fonte e o imposto de renda recolhido na forma de "carnê-leão",

apesar da denominação de imposto devido mensalmente, representam simples antecipações do imposto efetivamente apurado na declaração de ajuste anual.

Desse modo, o imposto devido, a partir do período-base de 1990, passou a ser determinado mediante a aplicação da tabela progressiva sobre a base de cálculo apurada com a inclusão de todos os rendimentos de que trata o art. 10 da Lei nº 8.134, de 1990, e o saldo a pagar ou a restituir, mediante a dedução do imposto retido na fonte ou pago pelo contribuinte pessoa física, mensalmente, quando auferisse rendimentos de outras pessoas físicas.

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.

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

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

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

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

Assim sendo, e como já se manifestou à decisão de primeira instância, correta está a tributação, como omissão de rendimentos tributáveis, a variação patrimonial a descoberto apurada pela fiscalização em razão da disponibilidade econômica evidenciada pela aquisição ou liquidação da emissão dos cheques administrativos diretamente no caixa, do Banco Safra S.A., conforme atestam os documentos de fls. 16, ou seja, o impugnante tendo a posse daquele recurso, cuja origem não logrou comprovar ao fisco, esteve no Banco Safra onde adquiriu os cheques administrativos pagando por eles os seguintes valores: nº 181.313, CR\$ 25.000.000,00, nº 181.314 CR\$ 2.625.701,00 e nº 181.315 CR\$ 25.000.000,00 e os depositou em conta de residente no exterior – CC-5 – Swift Financial Corporation – mantida no Banco Dimensão S.A. – Agência Rio de Janeiro, conforme documento de fls. 07 a 11, fornecidos pelo Banco Central do Brasil.

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

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

Os atos que formalizam o início do procedimento fiscal encontram-se elencados no artigo 7º do Decreto n.º 70.235/72. Em sintonia com o disposto no artigo 138, parágrafo único do CTN, esses atos têm o condão de excluir a espontaneidade do sujeito passivo e de todos os demais envolvidos nas infrações que vierem a ser verificadas.

Em outras palavras, deflagrada a ação fiscal, qualquer providência do sujeito passivo, ou de terceiros relacionados com o ato, no sentido de repararem a falta cometida não exclui suas responsabilidades, sujeitando-os às penalidades próprias dos procedimentos de ofício. Além disso, o ato inaugural obsta qualquer retificação, por iniciativa do contribuinte e torna ineficaz consulta formulada sobre a matéria alcançada pela fiscalização.

Ressalte-se, com efeito, que o emprego da alternativa “ou” na redação dada pelo legislador ao artigo 138, do CTN, denota que não apenas a medida de fiscalização tem o condão de constituir-se em marco inicial da ação fiscal, mas, também, consoante reza o mencionado dispositivo legal, “qualquer procedimento administrativo” relacionado com a infração é fato deflagrador do processo administrativo tributário e da conseqüente exclusão de espontaneidade do sujeito passivo pelo prazo de 60 dias, prorrogável sucessivamente com qualquer outro ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos, na forma do parágrafo 2º, do art. 7º, do Dec. nº 70.235/72.

O entendimento, aqui esposado, é doutrina consagrada, conforme ensina o mestre FABIO FANUCCHI em “Prática de Direito Tributário”, pág. 220:

*O processo contencioso administrativo terá início por uma das seguintes formas:*

*1. pedido de esclarecimentos sobre situação jurídico-tributária do sujeito passivo, através de intimação a esse;*

*2. representação ou denúncia de agente fiscal ou terceiro, a respeito de circunstâncias capazes de conduzir o sujeito passivo à assunção de responsabilidades tributárias;*

*3 - autodenúncia do sujeito passivo sobre sua situação irregular perante a legislação tributária;*

*4. inconformismo expressamente manifestado pelo sujeito passivo, insurgindo-se ele contra lançamento efetuado.*

*(...).*

*A representação e a denúncia produzirão os mesmos efeitos da intimação para esclarecimentos, sendo peças iniciais do processo que irá se estender até a solução final, através de uma decisão que as*

*julguem procedentes ou improcedentes, com os efeitos naturais que possam produzir tais conclusões.*

No mesmo sentido, transcrevo comentário de A.A. CONTREIRAS DE CARVALHO em "Processo Administrativo Tributário", 2ª Edição, págs. 88/89 e 90, tratando de Atos e Termos Processuais:

*Mas é dos atos processuais que cogitamos, nestes comentários. São atos processuais os que se realizam conforme as regras do processo, visando dar existência à relação jurídico-processual. Também participa dessa natureza o que se pratica à parte, mas em razão de outro processo, do qual depende. No processo administrativo tributário, integram essa categoria, entre outros: a) o auto de infração; b) a representação; c) a intimação e d) a notificação*

*(...).*

*Mas, retornando a nossa referência aos atos processuais, é de assinalar que, se o auto de infração é peça que deve ser lavrada, privativamente, por agentes fiscais, em fiscalização externa, já no que concerne às faltas apuradas em serviço interno da Repartição fiscal, a peça que as documenta é a representação. Note-se que esta, como aquela, é peça básica do processo fiscal (...).*

Portanto, o Auto de Infração deverá conter, entre outros requisitos formais, a penalidade aplicável, a sua ausência implicará na invalidade do lançamento. A falta ou insuficiência de recolhimento do imposto dá causa a lançamento de ofício, para exigí-lo com acréscimos e penalidades legais.

É de se esclarecer, que a infração fiscal independe da boa fé do contribuinte, entretanto, a penalidade deve ser aplicada, sempre, levando-se em conta a ausência de má-fé, de dolo, e antecedentes do contribuinte. A multa que excede o montante do próprio crédito tributário, somente pode ser admitida se, em processo regular, nos casos de minuciosa comprovação, em contraditório pleno e amplo, nos termos do artigo 5º, inciso LV, da Constituição Federal, restar provado um prejuízo para fazenda Pública, decorrente de ato praticado pelo contribuinte.

Por outro lado, a vedação de confisco estabelecida na Constituição Federal de 1988, é dirigida ao legislador. Tal princípio orienta a feitura da lei, que deve observar a capacidade contributiva e não pode dar ao tributo a conotação de confisco. Não observado esse princípio, a lei deixa de integrar o mundo jurídico por inconstitucional. Além disso, é de se ressaltar, mais uma vez, que a multa de ofício é devida em face da infração às regras instituídas pelo Direito Fiscal e, por não constituir tributo, mas penalidade pecuniária prevista em lei, é inaplicável o conceito de confisco previsto no inciso V, do art. 150 da Constituição Federal, não cabendo às autoridades administrativas estendê-lo.

Assim, as multas são devidas, no lançamento de ofício, em face da infração às regras instituídas pela legislação fiscal não declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, cuja matéria não constitui tributo, e sim de penalidade pecuniária prevista em lei, sendo inaplicável o conceito de confisco previsto no art. 150, IV da CF, não conflitando com o estatuído no art. 5º, XXII da CF, que se refere à garantia do direito de propriedade. Desta forma, o percentual de multa aplicado está de acordo com a legislação de regência.

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

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

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

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

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

Se verdade fosse, que o Poder Executivo deva deixar aplicar lei que entenda inconstitucional, maior insegurança teriam os cidadãos, por ficarem à mercê do alvedrio do Executivo.

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

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

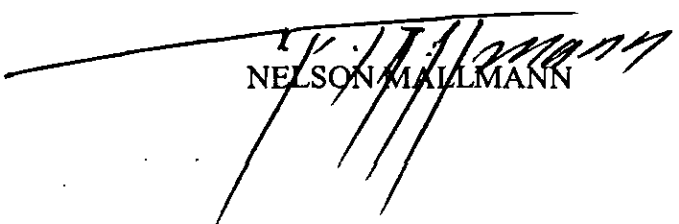
Não se deve a pretexto de negar validade a uma lei pretensamente inconstitucional, praticar-se inconstitucionalidade ainda maior consubstanciada no exercício de competência de que este Colegiado não dispõe, pois que deferida a outro Poder.

Ademais, matéria já pacificada no âmbito administrativo, razão pela qual o Presidente do Primeiro Conselho de Contribuintes, objetivando a condensação da jurisprudência predominante neste Conselho, conforme o que prescreve o art. 30 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes (RICC), aprovado pela Portaria MF nº 55, de 16 de março de 1998, providenciou a edição e aprovação de diversas súmulas, que foram publicadas no DOU, Seção I, dos dias 26, 27 e 28 de junho de 2006, vigorando para as decisões proferidas a partir de 28 de julho de 2006.

Para o caso dos autos (inconstitucionalidade e Taxa Selic) aplicam-se as Súmulas: “O Primeiro Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária (Súmula 1º CC nº 2)” e “A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC para títulos federais (Súmula 1º CC nº 4).”

Diante do conteúdo dos autos e pela associação de entendimento sobre todas as considerações expostas no exame da matéria e por ser de justiça, voto no sentido de REJEITAR a preliminar de nulidade do lançamento argüida pelo recorrente e, no mérito, NEGAR provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 11 de setembro de 2008

  
NELSON MAILLMANN