



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13884.004869/2001-66
Recurso nº. : 131.634
Matéria : IRF - Ano(s): 1996 a 1998
Recorrente : EMPRESA DE ÔNIBUS SÃO BENTO LTDA.
Recorrida : PRIMEIRA TURMA DA DRJ em CAMPINAS - SP
Sessão de : 19 de março de 2003
Acórdão nº. : 104-19.267

DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DE LEIS - INCOMPETÊNCIA DOS ÓRGÃOS ADMINISTRATIVOS - Os órgãos administrativos judicantes estão impedidos de declarar a inconstitucionalidade de lei ou regulamento, face à inexistência de previsão constitucional.

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).

DECADÊNCIA – IMPOSTO DE RENDA NA FONTE – LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO – EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - A regra de incidência de cada tributo é que define a sistemática de seu lançamento. A remessa para pagamento de prêmio estipulado em contrato de seguros com pessoa jurídica domiciliado no exterior está sujeito à incidência na fonte, cuja apuração e recolhimento deve ser realizado na ocorrência da remessa, razão pela qual têm característica de tributo cuja legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa e amolda-se à sistemática de lançamento denominado por homologação, onde a contagem do prazo decadencial desloca-se da regra geral do artigo 173 do Código Tributário Nacional, para encontrar respaldo no § 4º do artigo 150, do mesmo Código, hipótese em que os cinco anos têm como termo inicial à data da ocorrência do fato gerador, exceto nos casos de evidente intuito de fraude, onde a contagem do prazo decadencial fica na regra geral, ou seja, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

REMESSA DE NUMERÁRIO AO EXTERIOR – PAGAMENTO DE SEGUROS – RETENÇÃO PELA FONTE PAGADORA – A remessa para pagamento de prêmio estipulado em contrato de seguros com pessoa jurídica domiciliada no exterior, por configurar pagamento de serviços prestados, constitui rendimento, tomando obrigatória à retenção do imposto de renda e o correspondente recolhimento pela fonte pagadora.





MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13884.004869/2001-66
Acórdão nº. : 104-19.267

REMESSAS DE RENDIMENTOS TRIBUTÁVEIS PARA O EXTERIOR SOB TÍTULO DE RENDIMENTOS ISENTOS - MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO QUALIFICADA – CARACTERIZAÇÃO DE EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO DA MULTA – Cabível a exigência da multa qualificada prevista no artigo 4º, inciso II, da Lei 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. Caracteriza evidente intuito de fraude, nos termos do artigo 992, inciso II, do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 1.041, de 1994, autorizando a aplicação da multa qualificada, a prática reiterada de remeter rendimentos ao exterior, sob o falso título de “disponibilidades no exterior”, como forma de ocultar a ocorrência do fato gerador e subtrair-se à obrigação de comprovar o recolhimento do imposto para efetivação da remessa.

TRIBUTO NÃO RECOLHIDO - MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO – MULTA EXIGIDA JUNTAMENTE COM O TRIBUTO – ARGUIÇÃO DE EFEITO CONFISCATÓRIO - A falta ou insuficiência de recolhimento do imposto sujeita o contribuinte aos encargos legais correspondentes. Sendo que as multas de ofício não possuem natureza confiscatória.

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 de decadência e de nulidade rejeitadas.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por
EMPRESA DE ÔNIBUS SÃO BENTO LTDA.

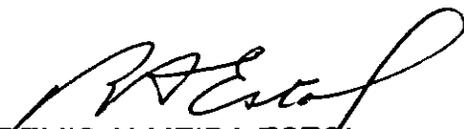
ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR as preliminares de decadência e de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13884.004869/2001-66
Acórdão nº. : 104-19.267

nulidade da decisão de primeira instância e, no mérito, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


REMIS ALMEIDA ESTOL
PRESIDENTE EM EXERCÍCIO


NELSON MALLMANN
RELATOR

FORMALIZADO EM: 15 MAI 2003

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros JOSÉ PEREIRA DO NASCIMENTO, ROBERTO WILLIAM GONÇALVES, PAULO ROBERTO DE CASTRO (Suplente convocado), VERA CECÍLIA MATTOS VIEIRA DE MORAES, JOÃO LUÍS DE SOUZA PEREIRA e ALBERTO ZOUVI (Suplente convocado).



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13884.004869/2001-66
Acórdão nº. : 104-19.267
Recurso nº. : 131.634
Recorrente : EMPRESA DE ÔNIBUS SÃO BENTO LTDA.

RELATÓRIO

EMPRESA DE ÔNIBUS SÃO BENTO LTDA., contribuinte inscrita no CNPJ sob o nº 60.188.935/0001-75, estabelecida no município de São José dos Campos, Estado de São Paulo, à Rua Engenheiro Sebastião Gualbert, s/nº - Bairro Vila Maria, jurisdicionado a DRF em São Jose dos Campos - SP, inconformada com a decisão de primeira instância de fls. 314/337, prolatada pela Primeira Turma da DRJ em Campinas – SP, recorre a este Primeiro Conselho de Contribuintes pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 349375.

Contra a contribuinte foi lavrado, em 12/12/01, Auto de Infração de Imposto de Renda na Fonte, de fls. 256/268, com ciência em 12/12/01, exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de R\$ 3.325.535,63 (padrão monetário da época do lançamento), a título de Imposto de Renda na Fonte, acrescidos da multa de lançamento de ofício de 150% e dos juros de mora no percentual, de no mínimo, de 1% ao mês, calculados sobre o valor do imposto de renda na fonte, relativo aos fatos geradores dos anos de 1996 a 1998.

A exigência fiscal em exame teve origem em procedimentos de fiscalização externa, onde se constatou a falta de recolhimento do imposto de renda na fonte sobre rendimentos de residentes ou domiciliados no exterior. Infração capitulada nos artigos 743, 745 e 796 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 1.041, de 1994, artigo 144 da Lei nº 5.172, de 1966; e artigo 28 da Lei nº 9.249, de 1995.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13884.004869/2001-66
Acórdão nº. : 104-19.267

O Auditor Fiscal da Receita Federal, autuante, esclarece, ainda, no próprio Auto de Infração de fls. 256/268, entre outros, os seguintes aspectos:

- que conforme informações prestadas pelo Banco Central do Brasil à Secretaria da Receita Federal, a empresa realizou operações de transferência internacional em reais junto ao Banco Rural S/A, para crédito final junto ao Cambridge Bank – Nassau – Bahamas, no valor de R\$ 5.422.329,72 (fls. 205 e 208);

- que ao ser intimada a empresa informou que os valores questionados são mesmos, ou seja, os valores contabilizados em seu Razão Analítico de fls. 70/90, a crédito do Banco América do Sul e a débito da conta 8303.2.2.02.03.0003, no total de R\$ 5.422.329,72, referiam-se às transferências internacionais em reais junto ao Banco Rural S/A , para crédito final junto ao Cambridge Bank Ltd – Nassau – Bahamas;

- que esses pagamentos foram efetuados em razão da contratação de operação de seguro "Garantia" junto ao Cambridge Bank Limited, visando a garantir a empresa em caso de um possível cancelamento imediato do contrato de prestação de serviços para a operação de linhas junto à Prefeitura Municipal de São Paulo;

- que conforme informado pelo Banco Central à Receita Federal em seu ofício DESPA/RECAM-20-99/188 (FLS. 187) e à própria empresa, em seu ofício DEBHO/REREX/SUCAM-98/506 (fls. 208), a empresa efetuou as remessas em questão declarando-as como sendo a títulos de "disponibilidades no exterior". Mas, na realidade, ocorreram a título de "pagamentos de seguros", caracterizando-se assim o evidente intuito de fraude definido no artigo 71 da Lei nº 4.502, de 1964. Em conseqüência, tanto o crédito tributário está sendo constituído com multa de ofício agravada (150%), nos termos do artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430, de 1996, como também a forma de contagem do prazo



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13884.004869/2001-66
Acórdão nº. : 104-19.267

decadencial para sua constituição deslocou-se do artigo 150, parágrafo 4º, do CTN, para o artigo 173, inciso I, do mesmo CTN, afastando assim qualquer possibilidade de alegação de decadência para o lançamento ora efetuado.

Em sua peça impugnatória de fls. 283/299, instruída pelos documentos de fls. 300/309, apresentada, tempestivamente, em 10/01/02, a contribuinte, após historiar os fatos registrados no Auto de Infração, se indispõe contra a exigência fiscal, requerendo que a mesma seja declarada insubsistente, com base, em síntese, nos seguintes argumentos:

- que na descrição dos fatos e enquadramento legal da presente autuação, dispõe o ilustre Auditor da Receita Federal que a “empresa efetuou as remessas em questão declarando-as como sendo a título de “disponibilidades no exterior”, e que, “na realidade, ocorreram a título de “pagamentos de seguros”, caracterizando-se assim o evidente intuito de fraude definido no art. 71 da Lei nº 4.502/64”. Por tal motivo, asseverou o Auditor, a “forma de contagem do prazo decadencial para sua constituição deslocou-se do artigo 150, parágrafo 4º, do CTN, para o artigo 173, inciso I, do mesmo CTN, afastando assim qualquer possibilidade de alegação de decadência para o lançamento ora efetuado”;

- que se saliente, por oportuno, que, in casu, apesar da transferência ter sido ultimada pelo código do SISBACEN “55000” (“disponibilidade no exterior”), o negócio jurídico (“seguro”) precursor da operação cambial encontra-se cabalmente demonstrado no Mandado de Procedimento Fiscal;

- que, por outro lado, cumpre lembrar que, para a apuração do fato gerador do Imposto de Renda, na declaração anual, as pessoas jurídicas devem relacionar os saldos dos depósitos que possuem, em moeda estrangeira, mantidos em bancos no exterior (art. 25, § 4º, da Lei nº 9.250/95);



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13884.004869/2001-66
Acórdão nº. : 104-19.267

- que desta forma, toda remessa de capital para o estrangeiro, quando realizadas a título de "disponibilidades no exterior", constitui numerário que deverá ser levado em consideração para se mensurar o Imposto de Renda devido;

- que assim, ainda em contradita aos fundamentos do Auto de Infração, o código de natureza da operação cambial, utilizado de maneira equivocada na remessa para o exterior, na verdade, foi prejudicial à empresa, porquanto a errônea classificação empregada no envio do capital, até mesmo, poderia ter embasado exigências fiscais por parte da Receita Federal, caso a impugnante não detivesse os documentos que demonstram, cabalmente, a lisura da operação de seguro;

- que ao contrário de que restou relatado no presente Auto de Infração, o fato de ter sido efetivado o envio de capital para o estrangeiro, sob o título de "disponibilidades no exterior", nunca objetivou a fraude, pelo contrário, decorreu de um mero erro na operação de remessa;

- que demonstrado que não ocorreu o intuito fraude no presente pleito, data máxima vênia, também ao contrário do que ponderou o ilustre Auditor da Receita Federal, a decadência do pretense crédito tributário deve ser observada à luz das disposições contidas no art. 150, § 4º, do CTN, por ser o IRPJ um perfeito exemplo de tributo sujeito à homologação;

- que, diante, pois, dos entendimentos supra e retrocitados, data vênia, não restando sequer evidências (muito menos provas) de que ocorreu o ato fraudulento por parte da empresa, deve ser acolhida a decadência do crédito tributário exigido no Auto de Infração em comento, especificamente para os fatos geradores ocorridos no ano-base de 1996;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13884.004869/2001-66
Acórdão nº. : 104-19.267

- que, por fim, por absurdo e somente para argumentar, se realmente houvesse a caracterização da fraude, ainda assim a decadência do débito fiscal deverá ser declarada, para os fatos geradores ocorridos no ano de 1996, porquanto desde aquele período até a ultimação do lançamento, transcorreu o prazo decadencial de 5(cinco) anos, sem que a autoridade administrativa, no aludido lapso temporal, tivesse formalizado a ocorrência da suposta fraude, através do ato administrativo do lançamento;

- que a partir do que dispõem o art. 743, inc. I, combinado com o art. 745, caput, do Decreto nº 1.041/94, pretende o Fisco auferir da impugnante quantias concernentes ao Imposto de Renda, oriundos da remessa de reais para o exterior, sob a alegação de não ter havido o recolhimento na fonte;

- que, todavia, concessa máxima vênia, mais uma vez não assiste razão aos fundamentos constantes do presente Auto de Infração, posto que, in casu, não está sendo levado em consideração que as quantias remetidas ao exterior decorrem do pagamento de uma dívida junto ao Cambridge Bank Limited, oriunda do seguro firmado;

- que não se pode considerar, no caso vertente, que o pagamento percebido pela pessoa jurídica no exterior é um renda, posto se tratar de uma amortização de dívida;

- que em que pese, como comprovada está, inexistir fato gerador para exigência do Imposto de Renda na fonte, e apenas para argumentar, conforme já restou amplamente debatido no primeiro tópico da presente impugnação, é totalmente inexistente o ato fraudulento tido como consumado pelo ilustre Auditor da Receita Federal;

- que com esteio no art. 13, da Lei nº 9.065/95, combinado com o disposto no art. 61, § 3º, da Lei nº 9.430/96, pretende o Auto de Infração o recebimento de crédito tributário cumulado com juros de mora calculados a partir da taxa Selic;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13884.004869/2001-66
Acórdão nº. : 104-19.267

- que, entretanto, totalmente inconstitucional e ilegal é a exigência destes juros moratórios, posto que os índices da taxa SELIC não tem por finalidade a indenização do Estado pelo pagamento intempestivo dos tributos, mas, sim, abusiva remuneração aos cofres públicos, o que impossibilita a exigência de tal monta dos contribuintes.

Após resumir os fatos constantes da autuação e as principais razões apresentadas pela impugnante, a Primeira Turma da DRJ em Campinas - SP conclui pela procedência da ação fiscal e pela manutenção integral do crédito tributário constituído, com base, em síntese, nas seguintes considerações:

- que preliminarmente cumpre analisar a alegação de decadência do direito de a Fazenda formalizar o crédito tributário relativo aos fatos ocorridos em 1996. Entende o contribuinte que já havia ocorrido à homologação tácita do crédito tributário, em virtude do transcurso do prazo de 5 (cinco) anos da ocorrência do fato gerador;

- que em que pesem todas as considerações tecidas pelo impugnante acerca da inexistência de fraude, analisada mais adiante, sua ocorrência ou não, neste caso, é irrelevante para a determinação do prazo decadencial. Isto porque somente cogita-se de homologação tácita, e conseqüente aplicação do art. 150, § 4º do CTN, quando existe antecipação do pagamento pelo contribuinte, o que no caso não ocorreu;

- que se verifica que, ao estabelecer um prazo mais curto para constituição do crédito tributário, o legislador pressupôs pagamento prévio, o qual daria ao Fisco conhecimento da atividade exercida pelo contribuinte. Assim, a antecipação do pagamento é condição essencial para haver homologação. Esse é o fato positivo que, uma vez conhecido, move a autoridade a iniciar os procedimentos a fim de aferir a satisfação da obrigação principal;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13884.004869/2001-66
Acórdão nº. : 104-19.267

- que se conclui, portanto, que apenas sujeitam-se às normas aplicáveis ao lançamento por homologação os créditos tributários já satisfeitos, ainda que parcialmente, por via do pagamento;

- que, no presente caso, conforme relatado pela fiscalização, o contribuinte efetuou remessas ao exterior para pagamento de seguros, sob a classificação de "disponibilidade no exterior", sem reter e recolher o imposto de renda correspondente;

- que não havendo, portanto, pagamento a ser homologado pela autoridade, o prazo decadencial a ser regido pelas disposições do art. 173 do Código Tributário Nacional;

- que se considerando a primeira operação ocorrida em 31/07/96, o prazo decadencial começaria a fluir a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado, ou seja, em 01/01/97. Assim, o Fisco poderia constituir até 31/12/2001 o crédito tributário relativo aos fatos geradores ocorridos em 1996, sendo válida a exigência formalizada em 12/12/2001;

- que cumpre ainda destacar não ser admissível a interpretação dada pelo contribuinte, quanto à aplicação dos dispositivos do CTN em caso de fraude. Entende ele que a autoridade fiscal deveria detectar a fraude antes de transcorrido o prazo de 5 (cinco) anos contados da ocorrência do fato gerador, para só então se cogitar do disposto no art. 173, inciso I, do CTN;

- que, entretanto, deve-se ter presente que a fraude já existia desde o momento da infração, irradiando seus efeitos inclusive sobre a contagem do prazo



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13884.004869/2001-66
Acórdão nº. : 104-19.267

decadencial. Sua constatação pela autoridade somente se faz necessária para reconstituição dos fatos e aplicação correta das normas vigentes a época;

- que, assim, não é a apuração da fraude que determina a contagem do prazo decadencial, mas sim a sua ocorrência que, por agravar os efeitos da infração, foi destacada pelo legislador como evento suficiente para afastar a homologação tácita, em caso de eventual pagamento inicial;

- que a atitude fraudulenta do contribuinte tem, portanto, efeito semelhante à falta de pagamento. Ambos dificultam ou impedem o conhecimento, por parte da autoridade administrativa, da ocorrência do fato gerador, razão pela qual, nestas circunstâncias, é concedido um prazo maior à Fazenda para apuração e constituição do crédito tributário devido, prazo este que não se inicia com a ocorrência do fato gerador, mas sim a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado;

- que no mérito, o impugnante alega a inexistência do fato gerador, afirmando que os pagamentos questionados pela fiscalização destinavam-se à amortização de dívida, não se constituindo renda. Destaca que a contabilização foi feita a crédito da conta 8303-82.2.02.03.0003, representativa de sua dívida com o Cambridge Bank Limited;

- que tais pagamento, de fato, foram debitados na conta acima citada, integrante do Passivo Exigível a Longo Prazo, de acordo com as informações do contribuinte de fls. 245, confirmadas no Auto de Infração. Entretanto, a origem desta dívida é o contrato de seguro firmado com o Cambridge Bank Limited, cujo objetivo era salvaguardar a empresa "em caso de um possível cancelamento imediato do Contrato de Prestação de Serviços para a Operação de Linhas, junto a Prefeitura Municipal de São Paulo", conforme consta na cópia do documento juntado à fls. 245;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUENTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13884.004869/2001-66
Acórdão nº. : 104-19.267

- que, assim, os pagamento referem-se à amortização de uma dívida decorrente da contratação de seguros junto à pessoa jurídica domiciliada no exterior;

- que figuram, portanto, neste tipo de contrato, o segurador e o segurado. Este fornece àquele uma contribuição periódica e moderada, chamada prêmio, em troca do risco que o segurador assume de, em caso de sinistro, indenizar o segurado dos prejuízos por ele experimentados;

- que, dessa forma, o prêmio de seguro se afigura como receita/faturamento de uma companhia seguradora, que exerce sua atividade fim essencialmente através da prestação de serviços de assunção de riscos de sinistros de vida ou bens, mediante o pagamento de um prêmio – receita – que lhe assegure, inclusive, margem de lucro;

- que tal receita será um dos diversos elementos que devem ser levados em consideração na apuração do lucro da entidade beneficiada, razão pela qual deve ser classificada, no momento da remessa, como rendimento pago pela prestação de serviços. Em contrapartida, seu registro na empresa que efetua o pagamento, será a título de despesa, como fez o contribuinte, que contabilizou o gasto na conta 6290-1 3.6.02.59.0002, do grupo “despesas financeiras” (fls. 245);

- que se destaca, ainda, o enquadramento da atividade de seguros no setor terciário da economia em acordos de comércio mundiais, dos quais o Brasil é signatário. O Acordo Constitutivo da Organização Mundial do Comércio – OMC, celebrado em 15 de abril de 1994, aprovado pelo Decreto Legislativo nº 30, de 15 de dezembro de 1994 e incorporado à legislação federal por meio do Decreto nº 1.355 de 30 de dezembro de 1994, traz em seu Anexo 1B (Acordo Geral sobre o Comércio de Serviços);



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13884.004869/2001-66
Acórdão nº. : 104-19.267

- que por fim, deve ser observado que, até a edição da Lei nº 9.249/95, os rendimentos por serviços prestados submetiam-se à tributação pela alíquota genérica de 25%, estipulada no art. 745 do RIR/94. Entretanto, conforme explicitado pela fiscalização, o art. 28 da referida lei reduziu a alíquota a ser aplicada para 15%;

- que quanto à possibilidade de existir tratado internacional que submeta a operação à outra forma de tributação, nada foi alegado. Convém lembrar, entretanto, que a operação se deu com empresa situada nas Bahamas, país citado dentre aqueles que não se submetem à tributação favorecida para efeitos da incidência do imposto na fonte sobre rendimentos, nos termos da Instrução Normativa SRF nº 164/99, de 29 de dezembro de 1999;

- que, por todo exposto, e considerando-se a legislação consolidada pelo inciso I do art. 743 do RIR/94, aprovado pelo Decreto nº 1.041/94, conjugada com o seu art. 745, bem como as modificações promovidas pelo art. 28 da Lei nº 9.249/95, resta evidenciado que ficam sujeitas à tributação na fonte, à alíquota de 15%, as remessas efetuadas a pessoas jurídicas domiciliadas no exterior (Bahamas), para pagamento de prêmios definidos em contrato de seguros;

- que a incidência da alíquota, conforme o art. 745, se dá sobre o valor do rendimento remetido. Na falta, porém, da retenção, conclui-se que o valor foi o líquido, após o desconto do imposto de renda. Por este motivo, a base de cálculo é reajustada, como fez a fiscalização, para exigência do imposto que deixou de ser retido;

- que na seqüência, o contribuinte contesta o agravamento da multa de ofício, em face da inexistência de fraude, e, afastada esta, também pretende a redução do percentual de 75% por considerar a multa assim calculada confiscatória e desproporcional à natureza e circunstâncias da falta, bem como à intenção do infrator;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13884.004869/2001-66
Acórdão nº. : 104-19.267

- que na preliminar de decadência, o contribuinte alega erro, refutando a conclusão da fiscalização de ter havido falsa declaração quanto ao motivo da remessa dos valores ao exterior, as quais se deram a título de “disponibilidades no exterior” (código SIBACEN 55000), quando de destinavam a “pagamentos de seguros”;

- que aduz que a contratação do seguro está devidamente comprovada e invoca os prejuízos que o questionado procedimento lhe traria, para afastar seu interesse na prática da falsidade. Argumenta que declarar uma remessa a título de “disponibilidades no exterior” poderia implicar numa posterior fiscalização com vistas a comprovar se tais recursos encontravam-se declarados. A eventual falta dos documentos comprobatórios da operação poderia embasar outros lançamentos e causar danos à empresa;

- que os argumentos trazidos pelo contribuinte referem-se à apuração do imposto sobre a renda auferida por ele em suas atividades, sendo de pouca relevância à solução do litígio, que se prende à tributação de rendimentos auferidos pela pessoa jurídica domiciliada no exterior, mediante retenção e recolhimento do imposto pela fonte pagadora;

- que ao indicar-se como beneficiário final dos valores remetidos, o contribuinte ocultou sua real destinação, impedindo o conhecimento, por parte da Secretaria da Receita Federal, e também do Banco Central do Brasil, da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, qual seja, a saída de recursos da empresa para pagamento de rendimentos a pessoa jurídica domiciliada no exterior;

- que não há o que se cogitar de erro diante da adoção do mesmo procedimento em todas as remessas feitas de 1996 a 1998. Declarar falsamente o motivo da remessa, reiteradamente, evidencia a consciência e a vontade do agente para a prática da



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13884.004869/2001-66
Acórdão nº. : 104-19.267

conduta e configura o dolo específico necessário à caracterização deste tipo qualificado tributário;

- que todos os elementos conduzem á conclusão de que o objetivo do contribuinte foi edificar uma situação, diferente da real, para não ter de comprovar a retenção e recolhimento do imposto de renda no momento da remessa. Indicando seu motivo como sendo “disponibilidades no exterior” contou com a baixa probabilidade de ter de demonstrar tal fato em sua contabilidade e ocultou da autoridade fazendária a ocorrência do fato jurídico tributário;

- que, resta evidente, a partir dos elementos juntados aos autos e do benefício auferido pelo contribuinte, que ele agiu de forma ardilosa, adotando reiteradamente procedimentos que disfarçaram o real motivo das remessas ao exterior, o que lhe permitiu alcançar seu objetivo, caracterizando-se a sonegação;

- que, frente a esse cenário, não há como negar que a empresa agiu com evidente intuito de fraude, impedindo que a autoridade tributária tomasse conhecimento do fato jurídico tributário ocorrido na remessa de valores ao exterior, para pagamento de serviços de seguros, justificando a aplicação de penalidade agravada, como fez a fiscalização, com fundamento no art. 44, inciso II da Lei nº 9.430/96;

- que quanto aos questionamentos acerca do percentual da multa aplicável e o eventual confisco, atentatório ao direito de propriedade e à livre iniciativa, cumpre destacar que o controle da constitucionalidade das leis não é da alçada dos órgãos administrativos. Enquanto a norma não é declarada inconstitucional pelos órgãos competentes do Poder Judiciário e não é eliminada do sistema normativo, tem presunção de validade vinculaste para a Administração Pública;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13884.004869/2001-66
Acórdão nº. : 104-19.267

- que, assim, não há como acatar as ponderações do contribuinte, pois quaisquer discussões que versem sobre a constitucionalidade, legalidade ou equidade das leis exorbitam da competência das autoridades administrativas, às quais cabe apenas cumprir as determinações da legislação em vigor, principalmente, em se tratando de norma validamente aditada, segundo o processo legislativo constitucionalmente estabelecido;

- que, por fim, quanto à imprestabilidade da taxa SELIC para cálculo dos juros de mora, por representar remuneração do capital e variações dos títulos públicos, manipulável pelo Banco Central, e superior ao limite de 12%, reiteram-se as mesmas razões apresentadas quanto à aplicação da multa de ofício, acerca da impossibilidade da autoridade administrativa formar juízo de valor sobre as leis postas, cabendo-lhe apenas aplica-las aos casos concretos.

As ementas que consubstanciam a presente decisão são as seguintes:

“Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Data do fato gerador: 31/07/1996, 13/08/1996, 03/09/1996, 25/09/1996, 11/10/1996, 16/10/1996, 22/10/1996, 25/10/1996, 01/11/1996, 29/11/1996

Ementa: IRRF – DECADÊNCIA. A modalidade de lançamento por homologação se dá quando o contribuinte apura montante tributável e efetua o pagamento do tributo sem prévio exame da autoridade administrativa. Na ausência de pagamento não há que se falar em homologação, regendo-se o instituto da decadência pelos ditames do art. 173 do CTN. Além disso, nos casos de evidente intuito de fraude, mesmo na hipótese de tributos sujeitos a lançamento por homologação, o termo inicial para contagem do prazo decadencial é o estabelecido no artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional. Precedentes na Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte – IRRF

Data do fato gerador: 31/07/1996, 13/08/1996, 03/09/1996, 25/09/1996, 11/10/1996, 16/10/1996, 22/10/1996, 25/10/1996, 01/11/1996, 29/11/1996,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13884.004869/2001-66
Acórdão nº. : 104-19.267

07/01/1997, 27/01/1997, 13/06/1997, 26/06/1997, 31/07/1997, 27/08/1997,
09/09/1997, 24/09/1997, 08/10/1997, 13/10/1997, 16/10/1997, 21/10/1997,
18/02/1998, 25/07/1998.

Ementa: REMESSAS AO EXTERIOR PARA PAGAMENTO DE SEGUROS – RETENÇÃO PELA FONTE PAGADORA – A remessa para pagamento de prêmio estipulado em contrato de seguros com pessoa jurídica domiciliada no exterior, por configurar pagamento de serviços prestados, constitui rendimento, tornando obrigatória à retenção do imposto de renda e o correspondente recolhimento pela fonte pagadora.

FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO. CARACTERIZAÇÃO DE EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE. MULTA QUALIFICADA. Caracteriza sonegação a prática reiterada de remeter rendimentos ao exterior, sob o falso título de “disponibilidades no exterior”, como forma de ocultar a ocorrência do fato gerador e subtrair-se à obrigação de comprovar o recolhimento do imposto para efetivação da remessa.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Data do fato gerador: 31/07/1996, 13/08/1996, 03/09/1996, 25/09/1996,
11/10/1996, 16/10/1996, 22/10/1996, 25/10/1996, 01/11/1996, 29/11/1996,
07/01/1997, 27/01/1997, 13/06/1997, 26/06/1997, 31/07/1997, 27/08/1997,
09/09/1997, 24/09/1997, 08/10/1997, 13/10/1997, 16/10/1997, 21/10/1997,
18/02/1998, 25/07/1998.

Ementa: ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. A apreciação de inconstitucionalidade da legislação tributária não é de competência da autoridade administrativa, sendo exclusiva do Poder Judiciário.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Data do fato gerador: 31/07/1996, 13/08/1996, 03/09/1996, 25/09/1996,
11/10/1996, 16/10/1996, 22/10/1996, 25/10/1996, 01/11/1996, 29/11/1996,
07/01/1997, 27/01/1997, 13/06/1997, 26/06/1997, 31/07/1997, 27/08/1997,
09/09/1997, 24/09/1997, 08/10/1997, 13/10/1997, 16/10/1997, 21/10/1997,
18/02/1998, 25/07/1998.

Ementa: MULTA. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. ARGUIÇÃO DE EFEITO CONFISCATÓRIO. PROPORCIONALIDADE. As multas de ofício não possuem natureza confiscatória, constituindo-se antes em instrumento de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13884.004869/2001-66
Acórdão nº. : 104-19.267

desestímulo ao sistemático inadimplemento das obrigações tributárias. Não cabe à Administração Tributária perquirir sobre o impacto da exigência no patrimônio do sujeito passivo. Entretanto, a proporcionalidade é respeitada, na medida em que a exigência é feita mediante aplicação de percentual sobre o valor do tributo que deixou de ser recolhido.

JUROS. TAXA SELIC. Nos termos da Lei nº 9.065, de 1995, os juros serão equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia – SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente.

Lançamento Procedente.”

Cientificado da decisão de Primeira Instância, em 27/03/02, conforme Termo constante às fls. 338/340, e, com ela não se conformando, a recorrente interpôs, em tempo hábil (22/04/02), o recurso voluntário de fls. 349/375, instruído pelos documentos de fls. 341/347, no qual demonstra irresignação contra a decisão supra ementada, baseado, em síntese, nos mesmos argumentos apresentados na fase impugnatória, reforçado pelas seguintes considerações:

- que a ora recorrente, nas razões de impugnação, sem contar a decadência do direito da Fazenda Pública lançar parte do pretense crédito tributário, a ausência de fato gerador e a insubsistência do agravamento da multa de ofício, apontou a ilegalidade e a inconstitucionalidade da utilização da taxa SELIC como juros de mora, para fins tributários, além da inconstitucionalidade da exigência da multa de ofício, em face de seu caráter confiscatório;

- que não obstante a recorrente tenha detalhadamente explanado as razões pelas quais a exigência fiscal afrontou a Constituição Federal e a legislação infraconstitucional, a defesa contra o lançamento perpetrado, neste ponto, ficou totalmente prejudicada, pelo simples motivo de que a ilustre Delegacia da Receita Federal de São José



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13884.004869/2001-66
Acórdão nº. : 104-19.267

dos Campos se recusa a emitir uma decisão explícita acerca dos temas colocados sob apreciação, sob o argumento de que tal atribuição seria apenas do Poder Judiciário;

- que com esteio nesta fundamentação é que a ora recorrente requer que este egrégio Conselho de Contribuintes reconheça as omissões constantes da decisão recorrida, quer no campo das inconstitucionalidades, quer na ilegalidade apontada, declarando-se NULA a decisão proferida, por afrontar o inc. LV, do art. 5º, da Constituição Federal, determinando, destarte, que a i. Delegacia da Receita Federal de Julgamento de São Jose dos Campos pronuncie um novo decisum.

Consta às fls. 341/347 o Termo de Arrolamento de Bens e Direitos, objetivando a apresentação de recurso administrativo para o Conselho de Contribuintes, sem a exigência prévia do depósito judicial de 30% do crédito tributário mantido pela decisão singular.

É o Relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13884.004869/2001-66
Acórdão nº. : 104-19.267

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.

A discussão nesta fase recursal, se restringe as preliminares de nulidade da decisão de primeira instância e de decadência do direito da Fazenda Pública constituir o crédito tributário, relativo ao período anterior a 12 de dezembro de 1996, bem como, a discussão, de mérito, que se refere à falta de retenção e recolhimento de imposto de renda na fonte, que conforme a peça acusatória, a autuada, como responsável legal, deveria ter retido e recolhido quando efetuou as remessas para o exterior a título de pagamento de prêmios de seguro.

Assim, cumpre, de início, apreciar as questões preliminares, quais sejam: (1) - de nulidade da decisão de primeira instância, sob o entendimento de que a Primeira Turma da DRJ em Campinas deixou de emitir decisão expressa acerca da inconstitucionalidade da multa exigida, por ser confiscatória, e da inconstitucionalidade da incidência da Taxa Selic como juros de mora, atos que ferem, segundo entendimento da recorrente, o inciso LV do art. 5º da Constituição Federal; e (2) – de decadência do direito da Fazenda Pública de constituir crédito tributário, relativo a períodos anteriores a 12 de dezembro de 1996.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13884.004869/2001-66
Acórdão nº. : 104-19.267

Quanto a primeira preliminar de nulidade da decisão de primeira instância, é de se observar à manifestação do relator da matéria quando do julgamento pela Primeira Turma de Julgamento da DRJ em Campinas - SP, de fls. 335/337, no sentido de que a apreciação de inconstitucionalidade da legislação tributária não é de competência da autoridade administrativa, sendo exclusiva do Poder Judiciário.

Só posso concordar que a posição adotada pelo relator da matéria na primeira instância está totalmente correta, razão pela qual adoto na íntegra as suas considerações de decidir como argumentos do meu voto.

Não há como acolher a preliminar de nulidade da decisão de primeira instância, argüida pela recorrente, amparada na frágil argumentação de que os órgãos administrativos judicantes possuem plena capacidade de declarar inconstitucionalidade de lei ou regulamento. É entendimento deste Relator, acompanhado pelos demais Membros desta Quarta Câmara, que na discussão sobre a inconstitucionalidade de normas legais, os órgãos administrativos judicantes estão impedidos de declarar a inconstitucionalidade de lei ou regulamento, face à inexistência de previsão constitucional.

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

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13884.004869/2001-66
Acórdão nº. : 104-19.267

Não há como quer a recorrente violação ao princípio constitucional citado (inciso LV do art. 5º da Constituição Federal), posto que a alegação de presumíveis inconstitucionalidades da legislação tributária não pode ser apreciada na esfera administrativa, justamente pelo argumento que os órgãos e poderes têm e exercem jurisdição no limite de sua competência.

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

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

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13884.004869/2001-66
Acórdão nº. : 104-19.267

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.

Ultrapassada a preliminar de nulidade do auto de infração por cerceamento do direito de defesa, se faz necessário analisar a preliminar de decadência, já que a recorrente suscita preliminar de decadência para os fatos geradores ocorridos anteriores a dezembro de 1996, sob o entendimento de que quando se tratar de incidência de imposto de renda na fonte há o dever do sujeito passivo de efetuar o pagamento sem o prévio exame da autoridade administrativa, o que se configura como lançamento por homologação e neste caso o decurso do prazo decadencial de cinco anos se verificará entre a data da ocorrência do fato gerador (data do pagamento) e a data da ciência do lançamento procedido mediante o Auto de Infração, por se tratar de lançamento por homologação, ao amparo do artigo 150, § 4º do CTN.

Nunca tive dúvidas de que a regra de incidência de cada tributo é que define a sistemática de seu lançamento. No caso dos autos, ou seja, quando se tratar de pagamento a beneficiário não identificado, estes pagamentos estão sujeitos ao pagamento do imposto de renda na fonte, e a sua apuração deve ser realizada na ocorrência do pagamento e o recolhimento do imposto se processa na mesma data. Razão pela qual têm característica de tributo cuja legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa e amolda-se à sistemática de lançamento denominado por homologação, onde a contagem do prazo decadencial desloca-se da regra geral do artigo 173 do Código Tributário Nacional, para encontrar respaldo no §



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13884.004869/2001-66
Acórdão nº. : 104-19.267

4º do artigo 150, do mesmo Código, hipótese em que os cinco anos têm como termo inicial à data da ocorrência do fato gerador. Ou seja, transcorridos cinco anos a contar do fato gerador, quer tenha havido homologação expressa, quer pela homologação tácita, está precluso o direito da Fazenda de promover o lançamento de ofício, para cobrar imposto não recolhido, exceto nos casos de evidente intuito de fraude, onde a contagem do prazo decadencial fica na regra geral, ou seja, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Desta forma, embora respeite a posição daqueles que assim não entendem, tenho para mim que não está extinto o direito da Fazenda Pública de constituir crédito tributário tendo em vista o evidente intuito de fraude praticado pela suplicante, a qual será analisado no tópico da multa qualificada, em razão dos motivos abaixo expostos.

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13884.004869/2001-66
Acórdão nº. : 104-19.267

geradores complexivos são aqueles que se completam após o transcurso de um determinado período de tempo e abrangem um conjunto de fatos e circunstâncias que, isoladamente considerados, são destituídos de capacidade para gerar a obrigação tributária exigível. Este conjunto de fatos se corporifica, depois de determinado lapso temporal, em um fato imponible. Exemplo clássico de tributo que se enquadra nesta classificação de fato gerador complexivo é o imposto de renda da pessoa física, apurado no ajuste anual.

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

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

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

Por outro lado, nos precisos termos do artigo 150 do CTN, ocorre o lançamento por homologação quando a legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, a qual, tomando



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13884.004869/2001-66
Acórdão nº. : 104-19.267

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 à existência de um crédito que já está extinto pelo pagamento.

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

Neste aspecto a legislação de regência diz o seguinte:

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

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13884.004869/2001-66
Acórdão nº. : 104-19.267

...

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13884.004869/2001-66
Acórdão nº. : 104-19.267

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 omissivo na entrega da declaração de rendimentos, ocorrência de dolo, fraude ou simulação (evidente intuito de fraude)).



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13884.004869/2001-66
Acórdão nº. : 104-19.267

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 CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13884.004869/2001-66
Acórdão nº. : 104-19.267

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

Após estas considerações, se faz necessário, ainda, tecer alguns comentários quanto à matéria específica deste processo, qual seja: decadência do direito de lançar o imposto de renda apurado em operações de remessas de numerário para o exterior, quando tributados pelo imposto de renda na fonte.

Diz a legislação de regência:

RIR/94, aprovado pelo Decreto nº 1.041, de 1994:

“Art. 745 – Quando não tiverem tributação específica neste Capítulo, estão sujeitos à incidência do imposto na fonte, à alíquota de 25%, os rendimentos, ganhos de capital e demais proventos pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, por fonte situada no País, a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, inclusive (Leis nºs 3.470/58, art. 77, e 7.713/88, art. 33, e Decreto-lei nº 5.844/43, art. 100):

- I – os ganhos de capital relativos a investimentos em moeda estrangeira;
- II – os ganhos de capital auferidos na alienação de bens ou direitos;
- III – as pensões e proventos de aposentadoria, inclusive os pecúlios pagos por entidades sem fim lucrativo;
- IV - os prêmios conquistados em concursos e competições;
- V – os royalties de qualquer natureza.”

Do texto legal, acima transcrito, conclui-se que a partir de 1º de novembro de 1993, as remessas de numerário a qualquer título estavam sujeito à tributação de imposto de renda exclusivo na fonte, cabendo ao remetente reter e recolher o respectivo imposto de renda na fonte na data da ocorrência do fato gerador.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13884.004869/2001-66
Acórdão nº. : 104-19.267

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

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.

Não me restam dúvidas de que o tributo oriundo de remessas efetuado a residentes ou domiciliados no exterior a título de rendimentos, se encaixa nesta regra, onde a própria legislação aplicável atribui aos remetentes o dever, quando for o caso, de calcular e recolher os impostos, sem prévio exame da autoridade administrativa, ou seja, eles não devem aguardar o pronunciamento da administração para saber da existência, ou não, da obrigação tributária, pois esta já está delimitada e prefixada na lei, que impõe ao sujeito passivo o dever do recolhimento do imposto em questão.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13884.004869/2001-66
Acórdão nº. : 104-19.267

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

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

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

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13884.004869/2001-66
Acórdão nº. : 104-19.267

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

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

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

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

Decorrido o prazo de decadência desaparece a obrigação tributária, ou seja, a Fazenda Pública perde o direito de constituir o crédito tributário, ficando o sujeito passivo liberado com relação a esta obrigação tributária.

É inconteste que, no caso em questão, o início da contagem do prazo decadencial começou no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, ou seja, no caso dos autos o primeiro fato gerador (pagamento)



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13884.004869/2001-66
Acórdão nº. : 104-19.267

identificado pelo fisco ocorreu em julho de 1996. Logo, a contagem do prazo decadencial inicia-se em 1º de janeiro de 1997, encerrando-se em 31 de dezembro de 2001. Tendo sido o auto de infração cientificado em 12 de dezembro de 2001, não se operou a decadência.

Quanto às questões de mérito, não há muito que se discutir, entendimento este compartilhado pela suplicante, já que não discute o mérito propriamente dito.

A discussão no presente litígio, como se pode verificar no Auto de Infração, se refere à falta de recolhimento de imposto de renda na fonte, que conforme a peça acusatória, a autuada, como responsável legal, deveria ter retido e recolhido quando efetuou as remessas de disponibilidades para o exterior.

Não há dúvidas nos autos que os pagamento tiveram a origem no contrato de seguro firmado com o Cambridge Bank Limited, cujo objetivo era salvaguardar a empresa “em caso de um possível cancelamento imediato do Contrato de Prestação de Serviços para a Operação de Linhas, junto a Prefeitura Municipal de São Paulo”, conforme consta na cópia do documento juntado à fls. 245.

Como se vê os pagamento referem-se à amortização de uma dívida decorrente da contratação de seguros junto à pessoa jurídica domiciliada no exterior.

Não como negar que neste tipo de contrato existem, o segurador e o segurado. Este fornece àquele uma contribuição periódica e moderada, chamada prêmio, em troca do risco que o segurador assume de, em caso de sinistro, indenizar o segurado dos prejuízos por ele experimentados.

Assim, o prêmio de seguro se afigura como receita/faturamento de uma companhia seguradora, que exerce sua atividade fim essencialmente através da prestação



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13884.004869/2001-66
Acórdão nº. : 104-19.267

de serviços de assunção de riscos de sinistros de vida ou bens, mediante o pagamento de um prêmio – receita – que lhe assegure, inclusive, margem de lucro. Sendo que tal receita será um dos diversos elementos que devem ser levados em consideração na apuração do lucro da entidade beneficiada, razão pela qual deve ser classificada, no momento da remessa, como rendimento pago pela prestação de serviços. Em contrapartida, seu registro na empresa que efetua o pagamento, será a título de despesa, como fez o contribuinte, que contabilizou o gasto na conta 6290-1 3.6.02.59.0002, do grupo “despesas financeiras” (fls. 245).

Sendo estas remessas são tributáveis na fonte de acordo com a legislação de regência.

Quanto à aplicação da multa qualificada, com a devida vênia, não posso acompanhar o entendimento da nobre recorrente no que diz respeito à multa de lançamento de ofício qualificada, pelas razões alinhadas na seqüência.

Entendo, que neste processo, está aplicada corretamente a multa qualificada de 300%, 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, conforme farta Jurisprudência emanada deste Egrégio Primeiro Conselho de Contribuintes, bem como da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Como se vê nos autos, a ora recorrente foi autuada sob a acusação de ação dolosa e fraudulenta caracterizada pela utilização sistemática do expediente de “remessa de recursos próprios para o exterior” “disponibilidades no exterior”, ao invés de “remessas de pagamento de prêmios de seguro”. Ou seja, ao indicar-se como beneficiária final dos valores remetidos, a contribuinte ocultou sua real destinação, impedindo o conhecimento, por parte da Secretaria da Receita Federal, e também do Banco Central do Brasil, da



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13884.004869/2001-66
Acórdão nº. : 104-19.267

ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, qual seja, a saída de recursos da empresa para pagamento de rendimentos a pessoa jurídica domiciliada no exterior.

No momento em que a suplicante informou aos órgãos competentes tratar-se de remessa de “disponibilidades próprias no exterior” ou “disponibilidades no exterior” é óbvio que o objetivo final era de tornar a operação isenta do IRRF. Desta forma, se faz necessário tecer alguns comentários quanto à matéria escriturada pela recorrente, qual seja: previsão legal para tributar a operação escriturada pela suplicante.

Diz a legislação de regência:

RIR/94, aprovado pelo Decreto nº 1.041, de 1994:

RENDIMENTOS DE RESIDENTES OU DOMICILIADOS NO EXTERIOR

“Art. 743. Estão sujeitos ao imposto na fonte, de acordo com o disposto neste Capítulo, a renda e os proventos de qualquer natureza provenientes de fontes situadas no País, quando percebidos:

I – pelas pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no exterior (Decreto-lei nº 5.844/43, art. 97, “ a”);

II – pelos residentes no País que estiverem ausentes no exterior por mais de doze meses, salvo os mencionados no art. 15 e os que optarem pela condição de residentes no País, nos termos do caput dos arts. 16 e 17 (Decreto-lei nº 5.844/43, art. 97, “ b”);

...

Art. 745 – Quando não tiverem tributação específica neste Capítulo, estão sujeitos à incidência do imposto na fonte, à alíquota de 25%, os rendimentos, ganhos de capital e demais proventos pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, por fonte situada no País, a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, inclusive (Leis nºs 3.470/58, art. 77, e 7.713/88, art. 33, e Decreto-lei nº 5.844/43, art. 100):



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13884.004869/2001-66
Acórdão nº. : 104-19.267

- I – os ganhos de capital relativos a investimentos em moeda estrangeira;
- II – os ganhos de capital auferidos na alienação de bens ou direitos;
- III – as pensões e proventos de aposentadoria, inclusive os pecúlios pagos por entidades sem fim lucrativo;
- IV - os prêmios conquistados em concursos e competições;
- V – os royalties de qualquer natureza.

...

Art. 790. As pessoas físicas e jurídicas que desejarem fazer transferência para o exterior a título de lucros, dividendos, juros e amortizações, royalties, assistência técnica, científica, administrativa e semelhantes deverão submeter aos órgãos competentes do Banco Central do Brasil e Secretaria da Receita Federal os contratos e documentos que forem considerados necessários para justificar a remessa (Lei nº 4.131/62, art. 9º).

Parágrafo único. As remessas para exterior dependem do registro da pessoa jurídica no Banco Central do Brasil e de prova do pagamento do imposto devido (Lei nº 4.131/62, art. 9º, parágrafo único).

...

Art. 934. O Banco Central do Brasil não autorizará qualquer remessa de rendimentos para fora do País, sem a prova de pagamento do imposto (Decreto-lei nº 5.844/43, art. 125, parágrafo único, " c" , e Lei nº 4.595/64, art. 57, parágrafo único).

Parágrafo único. Nos casos de isenção, dispensa ou não incidência do referido tributo deverá ser apresentada declaração que comprove tal fato."

Do texto legal, acima transcrito, depreende-se que as remessas de numerário a título de renda e proventos de qualquer natureza provenientes de fontes situadas no País, quando percebidos por pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no exterior constituem fato gerador de imposto de renda na fonte, cujo regime



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13884.004869/2001-66
Acórdão nº. : 104-19.267

de tributação é de exclusivo na fonte, cabendo ao remetente reter e recolher o respectivo imposto de renda na fonte na data da ocorrência do fato gerador.

Da mesma forma, a jurisprudência é mansa e pacífica no sentido de que estão sujeitos ao imposto de renda na fonte, sob regime de tributação exclusiva, as remessas de numerários sem a especificação da origem (remessas a qualquer título) provenientes de fontes situadas no País, quando atribuídos a pessoas jurídicas residentes ou domiciliadas no exterior.

Como também se entende, que as convenções particulares relativas à responsabilidade pela retenção e recolhimento de tributos não podem ser opostas à Fazenda Pública para modificar a definição do responsável pelas obrigações tributárias.

É cristalino nos autos, que tanto fiscalização como a suplicante concordaram que as remessas questionadas se referiam a remessa de pagamentos de prêmios de seguros, ou seja, em última análise, rendimentos destinados a beneficiário residente ou domiciliado no exterior, sob a regência dos artigos 743, I, e 745 do RIR/94.

Da mesma forma, é cristalino nos autos que as remessas foram autorizadas pelo Banco Central do Brasil, a título de "disponibilidades no exterior", ou seja, isentas do IRRF.

Ora, com a devida vênia, não vislumbro como poderiam ser tributados as remessas efetuadas a título "disponibilidades no exterior", já que da forma que foi escriturada pela suplicante não configuraria remessa de rendimentos a residentes ou domiciliados no exterior, mas tão-somente a disponibilidade desses valores em conta própria no exterior.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13884.004869/2001-66
Acórdão nº. : 104-19.267

Não há o que se cogitar de erro diante da adoção do mesmo procedimento em todas as remessas feitas de 1996 a 1998. Ora, declarar falsamente o motivo da remessa, reiteradamente, evidencia a consciência e a vontade do agente para a prática da conduta e configura o dolo específico necessário à caracterização deste tipo qualificado tributário.

Todos os elementos constantes dos autos conduzem à conclusão de que o objetivo da suplicante foi edificar uma situação, diferente da real, para não ter de comprovar a retenção e recolhimento do imposto de renda no momento da remessa. Indicando seu motivo como sendo “disponibilidades no exterior” contou com a baixa probabilidade de ter de demonstrar tal fato em sua contabilidade e ocultou da autoridade fazendária a ocorrência do fato jurídico tributário.

Só posso concordar com a decisão de primeira instância em manter a multa qualificada, já que, no meu entendimento, 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 ou artigo 728, III, RIR/80, que representa a matriz da multa qualificada (agravada/majorada), reporta-se aos artigos 71, 72



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13884.004869/2001-66
Acórdão nº. : 104-19.267

e 73 da Lei n.º 4.502/64, que prevêm o intuito de se reduzir, impedir ou retardar, total ou parcialmente, o pagamento de uma obrigação tributária, ou simplesmente ocultá-la.

Resta, pois, para o deslinde da controvérsia, saber se os atos praticados pelo sujeito passivo configuraram ou não a fraude fiscal, tal como se encontra conceituada no artigo 72 da Lei n.º 4.502/64, verbis:

“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.”

Entendo que para aplicação da multa qualificada/agravada deve existir o elemento fundamental de caracterização que é o evidente intuito de fraude e este está devidamente demonstrado nos autos, através da utilização de expedientes que não espelhavam a realidade das operações de remessa para o exterior. Existe nos autos a prova material da evidente intenção de sonegar e/ou fraudar o imposto.

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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13884.004869/2001-66
Acórdão nº. : 104-19.267

O evidente intuito de fraude não pode ser presumido. Tirando toda a subjetividade dos argumentos apontados, resta apenas de concreto a falta de recolhimento do imposto de renda.

Da análise dos documentos constantes dos autos e das operações realizadas e escrituradas pela suplicante, se pode dizer que houve o "evidente intuito de fraude" que a lei exige para a aplicação da penalidade qualificada.

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. Como se vê nos autos, a contribuinte foi autuada sob a acusação de realização de pagamentos de rendimentos a residentes ou domiciliados no exterior sem o recolhimento do imposto de renda na fonte, já que a suplicante simulou uma operação tributada em uma operação isenta de tributação. Sendo que até o momento a suplicante não apresentou qualquer documento que lhe fosse favorável no sentido de descaracterizar a infração ou atenuar a imputação que lhe é dirigida de ação dolosa e fraudulenta. Limitou-se na sua defesa a meras alegações.

Assim, entendo que neste processo, 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.

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. : 13884.004869/2001-66
Acórdão nº. : 104-19.267

“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.”

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.

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

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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo n.º : 13884.004869/2001-66
Acórdão n.º : 104-19.267

Enfim, há no caso a prova material suficiente da evidente intenção de sonegar e/ou fraudar o imposto. 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.

Assim sendo e tendo em vista, que nos termos do artigo 7º, I, § 1º do Decreto n.º 70.23/72, o primeiro ato praticado por iniciativa do fisco, formalmente cientificando o sujeito passivo da obrigação tributária, exclui a espontaneidade, cabível é a penalidade prevista no artigo 4º, inciso II, 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 II, do artigo 4º da Lei n.º 8.218, de 1991, reduzida na forma prevista no art. 44, I, da Lei n.º 9.430, de 1996.

Sem dúvidas, ocorrido o fato gerador de algum tributo nasce à obrigação do contribuinte(sujeito passivo da obrigação tributária) para com o titular do crédito de pagar o tributo (sujeito ativo da obrigação tributária). Esta obrigação tributária principal em matéria tributária é a fonte geradora da obrigação do recolhimento do valor correspondente ao tributo na data aprezada. A falta de recolhimento no vencimento acarreta em novas obrigações, tais como: correção monetária, juros e multa. Esta novas obrigações da mesma forma se convertem também em obrigação tributária principal.

Por outra lado, paralelamente ao pagamento do tributo a legislação tributária estabelece uma série de obrigações fiscais que são chamadas de secundárias e visam a facilitar a fiscalização, tais como: emissão de notas fiscais, manutenção de contabilidade em dia e em ordem, entrega de declarações, etc. A falta de cumprimento destas obrigações



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13884.004869/2001-66
Acórdão nº. : 104-19.267

secundárias acarretam, da mesma forma, em multa. Entretanto esta multa não se confunde com a multa por atraso do pagamento dos tributos.

Como é sabido, a multa de mora tem natureza indenizatória, visa essencialmente recompor, ainda que parcialmente, o patrimônio do Estado pelo atraso no adimplemento da obrigação tributária e a penalidade por descumprimento de obrigação acessória, é uma pena de natureza tributária.

A denominada multa "ex-offício" 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 a regra contida no art.161, § 1º do CTN e art. 192, § 3º da CF, não tem razão a recorrente, pelos motivos abaixo elencados.

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

É meu entendimento, acompanhado pelos pares desta Quarta Câmara, que quanto à discussão sobre a inconstitucionalidade de normas legais, os órgãos



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13884.004869/2001-66
Acórdão nº. : 104-19.267

administrativos judicantes estão impedidos de declarar a inconstitucionalidade de lei ou regulamento, face à inexistência de previsão constitucional.

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

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

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

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

O poder Executivo haverá de cumprir o que emana da lei, ainda que materialmente possa ela ser inconstitucional. A sanção da lei pelo Chefe do Poder Executivo afasta - sob o ponto de vista formal - a possibilidade da arguição de inconstitucionalidade, no seu âmbito interno. Se assim entendesse, o chefe de Governo vetá-la-ia, nos termos do artigo 66, § 1º da Constituição. Rejeitado o veto, ao teor do § 4º do mesmo artigo constitucional, promulgue-a ou não o Presidente da República, a lei haverá de ser executada



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13884.004869/2001-66
Acórdão nº. : 104-19.267

na sua inteireza, não podendo ficar exposta ao capricho ou à conveniência do Poder Executivo. Faculta-se-lhe, tão-somente, a propositura da ação própria perante o órgão jurisdicional e, enquanto pendente a decisão, continuará o Poder Executivo a lhe dar execução. Imagine-se se assim não fosse, facultando-se ao Poder Executivo, através de seus diversos departamentos, desconhecer a norma legislativa ou simplesmente negar-lhe executoriedade por entendê-la, unilateralmente, inconstitucional.

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

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 a 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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13884.004869/2001-66
Acórdão nº. : 104-19.267

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.

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."

Como se verifica nos autos a suplicante teve várias oportunidades para provar que havia recolhido a totalidade do tributo em questão, porém nada trouxe aos autos. Por outro lado, o Fisco elaborou a acusação que indicam que sobre aqueles valores não houve o recolhimento do imposto de renda na fonte.

Com base nos pressupostos elencados no meu voto, entendo que foi dado a recorrente o amplo direito de defesa, pois cabia a autuada apresentar os elementos contraditórios lastreados de provas a seu favor e não ficar em meras alegações.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13884.004869/2001-66
Acórdão nº. : 104-19.267

Uma vez que na hipótese sob exame a contribuinte não logrou infirmar, com documentação objetiva e inconteste, a acusação que lhe fora feita, a decisão recorrida manteve a autuação em sua íntegra.

A ausência de elementos factuais que possam elidir a exigência fiscal persiste nesta fase recursal, pois a recorrente insiste em alegar que a remessa de rendimentos para residentes ou domiciliados no exterior (pagamento de prêmio de seguro) não está contemplado no campo de incidência do imposto de renda na fonte, argumentos estes meramente protelatórios, incapazes de dar consistência a sua pretensão de ver excluído, ou pelo menos reduzido o crédito tributário constituído.

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 REJEITAR as preliminares de decadência e de nulidade da decisão de primeira instância, e, no mérito, NEGAR provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 19 de março de 2003



NELSON MALLMANN