



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

Processo n° 18050.010653/2008-32
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2202-01.346 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de agosto de 2011
Matéria IRPF
Recorrente FERNANDO DOS SANTOS CARIBE FILHO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2004, 2005, 2006

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

A tributação das pessoas físicas fica sujeita ao ajuste na declaração anual, em 31 de dezembro do ano-calendário, e independente de exame prévio da autoridade administrativa o lançamento é por homologação, o mesmo se aplica aos ganhos de capital e imposto de renda retido na fonte. Havendo pagamento antecipado o direito de a Fazenda Nacional lançar decai após cinco anos contados do fato gerador, que no caso do imposto de renda pessoa física ocorre em 31 de dezembro de cada ano-calendário questionado e que, nos casos de ganhos de capital e imposto de renda retido na fonte, ocorre no mês da alienação do bem e/ou direito ou pagamento do rendimento. Entretanto, na inexistência de pagamento antecipado ou nos casos em que for caracterizado o evidente intuito de fraude, a contagem dos cinco anos deve ser a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, em conformidade com o art. 173, inciso I, do Código Tributário Nacional. Somente ultrapassado esse lapso temporal sem a expedição de lançamento de ofício opera-se a decadência, a atividade exercida pelo contribuinte está tacitamente homologada e o crédito tributário extinto, nos termos do artigo 150, § 4º e do artigo 156, inciso V, ambos do Código Tributário Nacional.

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. CAPITULAÇÃO LEGAL. DESCRIÇÃO DOS FATOS. LOCAL DA LAVRATURA.

O auto de infração deverá conter, obrigatoriamente, entre outros requisitos formais, a capitulação legal e a descrição dos fatos. Somente a ausência total dessas formalidades é que implicará na invalidade do lançamento, por cerceamento do direito de defesa. Ademais, se o contribuinte revela conhecer plenamente as acusações que lhe foram imputadas, rebatendo-as, uma a uma, de forma meticulosa, mediante extensa e substanciosa impugnação, abrangendo não só outras questões preliminares como também razões de mérito, descabe a proposição de cerceamento do direito de defesa.

NULIDADE DO PROCESSO FISCAL. MOMENTO DA INSTAURAÇÃO DO LITÍGIO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

Somente a partir da lavratura do auto de infração é que se instaura o litígio entre o fisco e o contribuinte, podendo-se, então, falar em ampla defesa ou cerceamento dela, sendo improcedente a preliminar de cerceamento do direito de defesa quando concedida, na fase de impugnação, ampla oportunidade de apresentar documentos e esclarecimentos.

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. A COMPETÊNCIA PARA O AUDITOR-FISCAL DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL LANÇAR TRIBUTOS FEDERAIS INDEPENDE DO MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - MPF. IMPOSSIBILIDADE DE CARACTERIZAÇÃO DE NULIDADE DO LANÇAMENTO.

A autoridade fiscal tem competência fixada em lei para lavrar o Auto de Infração. Na falta de cumprimento de norma administrativa a referida autoridade fica sujeita, se for o caso, a punição administrativa, mas o ato produzido continua válido e eficaz.

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

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

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. GASTOS E/OU APLICAÇÕES INCOMPATÍVEIS COM OS RECURSOS DECLARADOS. FORMA DE APURAÇÃO. FLUXO FINANCEIRO. BASE DE CÁLCULO. APURAÇÃO MENSAL. ÔNUS DA PROVA.

Quando a autoridade lançadora promove o fluxo financeiro de origens e aplicações de recursos (apuração de acréscimo patrimonial a descoberto) este deve ser apurado mensalmente, considerando-se todos os ingressos de recursos (entradas) e todos os dispêndios (saídas) no mês. A lei somente autoriza a presunção de omissão de rendimentos nos casos em que a autoridade lançadora comprove gastos e/ou aplicações incompatível com os recursos disponíveis (tributados, isentos e não-tributáveis ou tributados exclusivamente na fonte). Assim, quando for o caso, devem ser considerados, na apuração do acréscimo patrimonial a descoberto, todos os recursos auferidos pelo contribuinte (tributados, isentos e não-tributáveis e os tributados exclusivamente na fonte), abrangendo os declarados e os lançados de ofício pela autoridade lançadora.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. ÔNUS DA PROVA.

Cabe à autoridade lançadora o ônus de provar o fato gerador do imposto de renda. A lei autoriza a presunção de omissão de rendimentos, desde que à autoridade lançadora comprove o aumento do patrimônio sem justificativa nos recursos declarados. Por outro lado, valores alegados, oriundos de saldos bancários, disponibilidades, resgates de aplicações, dívidas e ônus reais, como os demais recursos declarados, são objeto de prova por quem as invoca como justificativa de eventual aumento patrimonial. As operações declaradas, que importem em origem de recursos, devem ser comprovadas por documentos hábeis e idôneos que indiquem a natureza, o valor e a data de sua ocorrência.

INFRAÇÃO FISCAL. MEIOS DE PROVA.

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

RENDIMENTOS ISENTOS E NÃO-TRIBUTÁVEIS. DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS. ORIGENS DE RECURSOS PARA JUSTIFICAR ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. COMPROVAÇÃO DA EFETIVIDADE DA DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS.

Os fatos registrados na escrituração da pessoa jurídica, da qual o contribuinte é sócio, são tidos como verdadeiros desde que respaldados por documentação hábil e idônea. O simples registro de distribuição de lucros na escrituração da empresa e a respectiva informação na Declaração de Ajuste Anual do sócio, por si só, são insuficientes para comprovar a saída do numerário da pessoa jurídica e ingresso no patrimônio da pessoa física do sócio.

INFORMAÇÃO E COMPROVAÇÃO DOS DADOS CONSTANTES DA DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL. DEVER DO CONTRIBUINTE. CONFERÊNCIA DOS DADOS INFORMADOS. DEVER DA AUTORIDADE FISCAL.

É dever do contribuinte informar e, se for o caso, comprovar os dados nos campos próprios das correspondentes declarações de rendimentos e, conseqüentemente, calcular e pagar o montante do imposto apurado, por outro lado, cabe a autoridade fiscal o dever da conferência destes dados. Assim, na ausência de comprovação, por meio de documentação hábil e idônea, dos valores lançados, a título de rendimentos isentos e não tributáveis, na Declaração de Ajuste Anual, é dever de a autoridade fiscal efetuar a sua glosa como origem de recurso para justificar acréscimo patrimonial a descoberto.

Arguição de decadência não acolhida.

Preliminares rejeitadas.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a arguição de decadência e as preliminares suscitadas pelo Recorrente e, no mérito, pelo voto de

qualidade, negar provimento ao recurso, nos termos do voto do Relator. Vencidos os Conselheiros Rafael Pandolfo, Odmir Fernandes e Pedro Anan Júnior, que proviam o recurso acolhendo como origem de recursos, para justificar acréscimo patrimonial a descoberto, os lucros distribuídos na pessoa jurídica da qual é sócio, independentemente da comprovação da efetiva transferência dos recursos para a pessoa física da sócio. A Conselheira Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga votou pelas conclusões quanto a preliminar de nulidade do lançamento em função de possíveis irregularidades no Mandado de Procedimento Fiscal – MPF.

(Assinado digitalmente)

Nelson Mallmann – Presidente e Relator.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga, Odmir Fernandes, Antonio Lopo Martinez, Rafael Pandolfo, Pedro Anan Júnior e Nelson Mallmann. Ausente justificadamente, o Conselheiro Helenilson Cunha Pontes.

Relatório

FERNANDO DOS SANTOS CARIBE FILHO, contribuinte inscrito no CPF/MF 113.037.945-00, com domicílio fiscal na cidade de Salvador, Estado da Bahia, à Rua da Graviola, nº. 176 – apto 1201 – Bairro Itaigara, jurisdicionado a Delegacia da Receita Federal do Brasil em Salvador - BA, inconformado com a decisão de Primeira Instância de fls. 1134/1137, prolatada pela 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Salvador - BA recorre, a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 1141/1189.

Contra o contribuinte acima mencionado foi lavrado, em 17/12/2008, Auto de Infração de Imposto de Renda Pessoa Física (fls. 002/015), com ciência através de AR, em 17/12/2008 (fls. 757), exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de R\$ 383.272,60 (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 75% e dos juros de mora de, no mínimo, de 1% ao mês, calculados sobre o valor do imposto e renda, relativo aos exercícios de 2004 ao 2006, correspondente aos anos-calendário de 2003 a 2005, respectivamente.

A exigência fiscal em exame teve origem em procedimentos de fiscalização de revisão das Declarações de Ajuste Anual referente aos exercícios de 2004 a 2006 onde a autoridade lançadora entendeu haver omissão de rendimentos tendo em vista a ocorrência de variação patrimonial a descoberto haja vista a constatação de excesso de aplicações/dispêndios sobre origens/recursos, não respaldados por rendimentos tributáveis, isentos e não-tributáveis, tributáveis exclusivamente na fonte ou objeto de tributação definitiva declarados, conforme Demonstrativos de Variação Patrimonial Mensal ("Fluxo de Caixa") que fazem parte integrante deste Auto de Infração. Infração capitulada nos artigos 1º, 2º, 3º, e §§, da Lei nº 7.713, de 1988; artigos 1º e 2º, da Lei nº 8.134, de 1990; artigo 6º e §§, da Lei nº 8.021, de 1990, artigo 9º e §§, da Lei nº 8.846, de 1994; artigo 1º da Lei nº 10.451, de 2002 e artigo 1º da Lei nº 11.119, de 2005.

O Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil responsável pela constituição do crédito tributário lançado esclarece, ainda, através do próprio Auto de Infração, entre outros, os seguintes aspectos:

- que em 09 de fevereiro de 2007, após a emissão do Mandado de Procedimento Fiscal - Fiscalização Nº 05.1.01.00-2007-00028-1, foi lavrado o Termo de Início de Fiscalização solicitando ao contribuinte que apresentasse diversos documentos relacionados com rendimentos recebidos, bem como com gastos/desembolsos efetuados pelo mesmo nos anos calendários de 2003 a 2005. O contribuinte tomou ciência mediante aviso de recebimento (AR) em 16/02/2007, conforme "AR" anexo;

- que após a análise dos documentos apresentados e dos esclarecimentos prestados pelo contribuinte, em 28/03/2007, ficou constatado que o mesmo deixara de entregar documentos solicitados no Termo de Início de Fiscalização. Visto este fato, foi lavrado em 07 de novembro de 2007 o Termo de Constatação e de Intimação Fiscal no 0001 onde foram relacionados os documentos entregues. No mesmo termo, foi o contribuinte intimado a

apresentar os documentos faltantes, bem como aqueles que comprovassem a efetividade de alguns gastos e o recebimento de rendimentos declarados como isentos (distribuição de lucros recebidos);

- que dos documentos apresentados e relacionados no Termo de Retenção nº 0001, chega-se às seguintes conclusões, conforme entendimento do Auditor signatário desta fiscalização: (1) - Em relação aos gastos/desembolsos com "Bens" declarados - o contribuinte informou em suas declarações de ajustes dos anos calendários de 2003 e 2004 gastos com aquisições, construções, empréstimos para construções, que na verdade ocorreram em anos anteriores e que o contribuinte não os declarou, há época, por não possuir renda comprovada para tais dispêndios (acréscimo patrimonial) ou simplesmente por "erro"; (2) - Em relação aos gastos/desembolsos com cartões de créditos - o contribuinte apresentou um demonstrativo elaborado por ele, onde o mesmo distingue dois tipos de gastos: um feito por ele (desp. Pessoais) e um feito por terceiros (desp. Terceiros); porem não apresentou documento que comprove tal separação de gastos. Ainda em relação aos cartões de créditos, o contribuinte anexou cópias de relatórios de pagamentos efetuados pela empresa SASIL, a título de "DESP. VIAGEM" para o "FORNECEDOR: 002288 - FERNANDO CARIBE FILHO". Alegando que os valores recebidos da SASIL são reembolsos de despesas efetuadas pelo contribuinte na prestação de um serviço A SASIL. Logo, não serviram de lastro para suportar as despesas pessoais com os cartões de créditos do contribuinte; (3) - Em relação aos rendimentos isentos (distribuição de lucros) - o contribuinte entregou 03 (três) livros caixa e 03 (três) livros Razão analítico, referentes aos anos calendários de 2003 a 2005, nestes livros constam, dentre outros, os lançamentos contábeis dos pagamentos de rendimentos a título de distribuição dos lucros, porém não apresentou os documentos que respaldaram tais lançamentos;

- que em 31 de outubro de 2008, o contribuinte entregou resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 0002, alegando os seguintes fatos, fatos estes comentados pelo auditor signatário desta fiscalização: (1º) - "que os valores pagos pela SASIL ao contribuinte, são despesas pagas por conta e ordem de terceiros (SASIL)" e se assim os são, não podem servir de lastro financeiro para pagamento de despesas pessoais, inclusive de cartões de créditos da pessoa física do contribuinte; (2º) - "que basta os informes de rendimentos, entregues pela empresa, e apresentados pelo contribuinte, juntamente com os livros contábeis apresentados, para fazer prova suficiente dos rendimentos isentos recebidos (distribuição de lucros)". O contribuinte não apresentou os documentos que respaldaram os lançamentos. Documentos estes que são, segundo a legislação pertinente, de guarda obrigatória e quando requeridos pela autoridade competente, deveram ser exibidos/apresentados. Logo, os rendimentos isentos informados nas declarações de ajustes dos anos calendários de 2003 a 2005, a título de "Distribuição de lucros" recebidos da empresa do próprio contribuinte, não serão considerados para justificar acréscimos patrimoniais ou gastos/desembolsos realizados pelo contribuinte, por falta de prova; (3º) - "que os saldos bancários credores em C/C no início do mês não foram levados em consideração no momento da confecção do Demonstrativo Mensal de Evolução Patrimonial". Tendo em vista tal observação, faço constar no respectivo demonstrativo os saldos credores pleiteados. Ou seja, em 2003 o valor de R\$ 46,07 e em 2004 o valor de R\$ 5,00, valores estes extraídos dos informes fornecidos pelo contribuinte; (4º) - "que na confecção do Demonstrativo não foi levado em consideração, em relação aos pagamentos dos cartões de créditos, as despesas de responsabilidade de terceiros". O contribuinte não apresentou qualquer documento demonstrando essa responsabilidade imputada por Ele a "terceiros". Logo, gasto/dispêndio é de quem objetivamente o assume, ou seja, quem paga.

Em sua peça impugnatória de fls. 759/806, instruída pelos documentos de fls. 807/1133, apresentada, tempestivamente, em 06/01/2009 o contribuinte, se indispõe contra a exigência fiscal, solicitando que seja acolhida à impugnação para declarar a insubsistência do Auto de Infração, com base, em síntese, nos seguintes argumentos:

- que o Autuado possuía rendimentos suficientes oriundos de sua participação societária na empresa CONSULQUIM para fazer face aos gastos com cartão de crédito, especificamente pró-labore e distribuição de lucros devidamente informados na Declaração de Ajuste Anual, de ambas pessoas, sendo que o Autuante ao seu alvedrio, arbitrariamente, desprezou todos os recebimentos de lucros;

- que, além disso, o autuado possuía recursos suficientes oriundos de saldo credor em conta corrente e conta de poupança, saldo de investimentos em aplicações financeiras, bem ainda, o resultado da venda de bens móveis, e outros recursos financeiros que não foram regularmente computados para efeito do demonstrativo de variação patrimonial que fundamenta o Auto de Infração;

- que o lançamento é nulo de pleno direito, na medida em que existe incerteza e insegurança na identificação da infração e do infrator, bem ainda, erro de interpretação dos fatos e erro no critério de apreciação das provas produzidas pelo contribuinte no curso da fiscalização;

- que, por outro lado, não se sabe quais as razões que levaram o autuante a concluir pela suposição de "acréscimo patrimonial a descoberto", se a descrição dos fatos refere-se, tão somente, a realização de "expressiva movimentação financeira com gastos/desembolsos com cartões de crédito não respaldados por rendimentos comprovados". Pergunta-se, então: Qual foi o bem adquirido, capaz de justificar a presunção de "acréscimo patrimonial a descoberto"?

- que, quanto a nulidade do auto de infração em razão da não prorrogação do MPF, é de se dizer, que no caso em tela o Mandado de Procedimento Fiscal foi emitido em 17 de janeiro de 2007 e o seu vencimento se operou em 17 de maio de 2007, vale observar que tais informações podem ser constatadas no Mandado de Procedimento Fiscal nº 05.1.01.00-2007-00028-1 de lavra do à época Delegado da Receita Federal em Salvador, o senhor Tito Augusto (DOC. 02);

- que, no entanto, no bojo do auto de infração não há qualquer referência, tampouco provas da prorrogação de tal Mandado a qual deveria ocorrer mensalmente. É de se observar que, apesar de o prazo máximo de prorrogação do Mandado estabelecido pelo art. 12 da portaria RFB nº11.371 12007 ser de 60 (sessenta dias), esta apenas foi editada no mês de dezembro de 2007;

- que, assim, as prorrogações do Mandado de Procedimento Fiscal ocorridas até janeiro de 2008 eram feitas com base na Portaria 1.265/99, a qual fixa como prazo máximo de cada prorrogação o lapso de 30 (trinta) dias;

- que, desta forma, para que fosse dada continuidade válida ao Procedimento Fiscal seria necessário que no dia 17 do mês de maio de 2007 e nos meses subsequentes a este o Mandado tivesse sido prorrogado, o que não se verifica no presente auto de infração, visto que o auditor fiscal não forneceu elementos para comprovar que as prorrogações foram devidamente autorizadas pela autoridade competente;

- que, quanto a nulidade do auto de infração em razão da violação do princípio da tipicidade cerrada, é de se dizer, que o Autuante narrou fatos relativos à sinais exteriores de riqueza, decorrentes do desembolso de valores para pagamento da fatura de cartão de crédito, mas lavrou o auto de infração com base na presunção de acréscimo patrimonial a

descoberto. Tal fato, aliado ao equivocado enquadramento legal dos fatos narrados, tem como consequência a nulidade do auto de infração por afronta ao princípio da tipicidade cerrada, vigente no âmbito do Direito Tributário;

- que, quanto a nulidade do auto de infração em razão da incerteza dos elementos de convicção utilizados na autuação, é de se dizer, que a autoridade Autuante valeu-se de uma presunção irrazoável, frente aos documentos a ela apresentados, para proceder à autuação. A autuação decorreu da existência de gastos realizados para o pagamento de cartão de crédito que, na opinião do douto Auditor Fiscal, seriam incompatíveis com a renda declarada do Impugnante;

- que, quanto a efetiva existência de rendimentos auferidos pelo impugnante, é de se dizer, que conforme narrado anteriormente o auto de infração foi lavrado em face de uma presunção de omissão de receitas por parte do impugnante, em face de dispêndios realizados por meio cartão de crédito que supostamente não seriam compatíveis com a renda auferida pelo contribuinte autuado;

- que ocorre que o auditor fiscal desconsiderou de forma indevida o valor recebido pelo impugnante a título de distribuição de lucros da empresa CONSULQUIM SERVIÇOS ADMINISTRATIVOS LTDA-ME, a qual ele é sócio majoritário;

- que nos anos de 2003, 2004 e 2005 — período da suposta ocorrência dos fatos geradores que deram azo à autuação — a empresa CONSULQUIM obteve resultados positivos os quais foram objeto de distribuição ao sócio Fernando Caribe na proporção das suas respectivas cotas sociais;

- que esta distribuição de lucros encontra-se provada por meio da escrita contábil da empresa CONSULQUIM, especificadamente nos Livros Diário relativos aos anos de 2003, 2004 e 2005 (DOCS.05, 06 e 07), os quais foram regularmente escriturados e posteriormente autenticados na Junta Comercial do Estado da Bahia — JUCEB, e que foram regularmente entregues ao Auditor Fiscal autuante, e devem ser elementos inseparáveis do processo, uma vez que o mesmo declara expressamente que "fazem parte integrante do presente Auto de Infração todos os termos, demonstrativos, anexos e documentos nele mencionados";

- que vale destacar que tais rendimentos justificam a existência dos gastos efetuados com o cartão de crédito, não tendo vez a presunção de que há sinais injustificados de riqueza, principalmente diante de um fato notório (a existência de lucros passíveis de distribuição) a partir dos livros contábeis apresentados, que, também, servem como prova da distribuição dos lucros para a pessoa do sócio Fernando Caribe, ora Impugnante;

- que, quanto a prova material comprobatória da existência de tais rendimentos isentos (distribuição de lucros), é de se dizer, que apesar de restar incontroverso o auferimento de rendimentos isentos pelo Impugnante, decorrentes da distribuição de lucros da empresa Consulquim, o Auditor Fiscal responsável pela lavratura do auto de infração desconsiderou tal informação sob o argumento de que: "As cópias apresentadas dos Livros Diário, nº 000001, 000002 e 000003 foram escriturados extemporaneamente, conforme consta autenticação da JUCEB nas respectivas cópias dos livros apresentados";

- que, quanto a nulidade do auto de infração decorrente da dúvida e incerteza das informações nele contidas, é de se dizer, que os elementos utilizados para desconsiderar os rendimentos isentos auferidos pelo Impugnante não encontram qualquer respaldo e, vale destacar, se tais rendimentos fossem contabilizados pelo fisco, restaria insubsistente o

argumento de que o contribuinte realizou gastos incompatíveis com a sua renda, o qual fundamentou a presunção de omissão de receitas. Desta forma, observa-se que o Auto de Infração é pautado em elementos duvidosos e incertos, os quais, consoante reiterados julgados do Conselho de Contribuintes, dão azo à declaração da nulidade do auto de infração vergastado;

- que, quanto a decadência, é de se dizer, que como pode ser observado no auto de infração ora combatido, a autuação englobou fatos geradores supostamente ocorridos no período compreendido entre o mês de janeiro de 2003 e o mês de dezembro de 2005. Ocorre que, como será observado abaixo, o direito de constituir o crédito tributário relativo aos supostos fatos geradores ocorridos no entre janeiro a novembro de 2003 findou-se no mês de novembro de 2008;

- que podemos observar que a legislação tributária pátria estabelece que a ocorrência do fato gerador se dá mês a mês e que, por conseqüente, o termo inicial do prazo decadencial se opera no respectivo mês do fato gerador, restando insubsistente o entendimento do autuante de que o fato gerador somente se operaria no dia 31 de dezembro de cada ano-calendário;

- que uma vez observado que o termo inicial da contagem do prazo decadencial deve ser o da ocorrência do fato gerador, ou seja, o mês em que a suposta aquisição de renda ocorreu, verifica-se que os créditos fiscais relativos aos fatos geradores de 2003 encontram-se inteiramente fulminados, visto que o Auto de Infração apenas foi lavrado em 17/12/2008. Por conseqüente, requer-se, desde já, o reconhecimento da decadência dos supostos créditos fiscais constituídos em 2003 e a conseqüente exclusão de tais valores do montante supostamente devido pelo contribuinte, ora Impugnante;

- que, quanto a redução da base de cálculo em face do auferimento de rendimentos isentos, é de se dizer, que na hipótese deste órgão de julgamento não considerar que os vícios apontados nesta Impugnação são suficientes para eivar o auto de infração de nulidade, em razão das incertezas inerentes aos elementos que o fundamenta, persistindo o entendimento de que o contribuinte omitiu receitas, deve ser deduzido todo o valor recebido pelo Impugnante como rendimento não tributável da base de cálculo do imposto originariamente reputado como devido. Assim, o impugnante desde já requer que seja deduzido da base de cálculo do imposto arbitrado o valor de R\$ R\$ 388.109,21 (trezentos e oitenta e oito mil cento e nove reais e vinte e um centavos), decorrente da distribuição de lucros da empresa Consulquim nos anos de 2003, 2004 e 2005;

- que, quanto ao erro da fiscalização no tocante a ausência de abatimento na planilha de "demonstrativo mensal de evolução patrimonial" dos valores de gastos de cartão de crédito comprovadamente reembolsados por terceiros (pessoas jurídicas) que efetivamente assumiram os valores pagos pelo impugnante por conta e ordem de terceiros, é de se dizer, que o impugnante afirma que reembolso de gastos pertencentes a terceiros não é omissão de receita, mas, sim, parcelas que deveriam ser abatidas da parte B) DISPÊNDIOS/APLICAÇÕES, CAMPO "QUITAÇÃO DE DÍVIDAS". Segundo a legislação aplicável, esse é o critério legal que deveria ser aplicado pelo Autuante. Com efeito, todos os valores que foram reembolsado pela SASIL, comprovadas pelo próprio autuante no mês de dezembro de 2004 (R\$1.462,92), e em 2005, nos meses março, abril, julho, agosto, outubro e novembro, na importância de R\$582,42, R\$2.881,61, R\$1.085,88, R\$2.446,71, R\$2.506,81, e R\$1.255,93 respectivamente, devem ser expurgados do Campo "QUITAÇÃO DE DÍVIDAS",

pois representam fatos geradores inexistentes e indevida majoração da base de cálculo do suposto imposto devido.

Após resumir os fatos constantes da autuação e as principais razões apresentadas pelo impugnante a Terceira Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Salvador – BA conclui pela procedência parcial da ação fiscal e pela manutenção parcial do crédito tributário, com base nas seguintes considerações:

- que o prazo de prorrogação do mandado de procedimento fiscal de fiscalização (MPF-F), como estava estipulado Portaria SRF nº 1.265, de 22 de novembro de 1999, era de 120 dias, e não de 30 dias, como afirma o impugnante. O prazo de 30 dias se aplicava ao mandado de procedimento fiscal de diligência (MPF-D);

- que o lançamento do imposto sobre rendimentos auferidos em 2003 somente poderia ser efetuado de ofício no ano seguinte, em 2004, após a entrega da declaração, iniciando-se o prazo quinquenal no ano seguinte, em janeiro de 2005. Conclui-se tempestivo o lançamento notificado em dezembro de 2008;

- que o lançamento se deu por se constatarem gastos excedentes aos recursos disponíveis. Para o arbitramento dos rendimentos omitidos foram confrontados mês a mês os recursos com os dispêndios efetuados. Este método, por ser também utilizado para determinar a existência de variação patrimonial a descoberto, obtém daí a sua designação técnica à qual se refere o autuante na descrição dos fatos. O enquadramento legal e a narrativa dos fatos envolvidos permitem a perfeita compreensão do procedimento adotado, da base tributável apurada e do cálculo do imposto resultante, permitindo ao interessado o pleno exercício do seu direito de defesa;

- que os registros no livro diário devem ser efetuados no momento em que ocorrerem os fatos registrados, sendo por isso indispensável a prova da sua contemporaneidade; e isto com mais razão ainda quando a escrituração apresentada não corresponde aos dados originalmente declarados pela pessoa jurídica. A CONSULQUIM Serviços Administrativos Ltda., em 99% de propriedade do contribuinte, **não havia informado** em suas declarações do imposto de renda qualquer distribuição de lucro, como se pode verificar pelos extratos as fls. 1130/1132. Em 25/08/2008, após o início da fiscalização, foram apresentadas declarações retificadoras, alterando para R\$ 25.480,00, R\$ 79.544,00, R\$ 283.084,43 os lucros que teriam sido distribuídos ao sócio majoritário nos anos de 2003, 2004 e 2005. Para alterações desta ordem, quando o interessado já se encontrava sob fiscalização, é lícita a exigência de elementos objetivos de prova da historicidade do livro diário, que porém só foi registrado em 2008. A isso se soma que o interessado, para comprovar a alegada distribuição de lucros, havia apresentado A fiscalização recibos, assinados por ele próprio (fls. 067), que, porém, não correspondem, nem em valores nem em datas, aos registros que se encontram nos livros contábeis que apresentou posteriormente. Na escrituração os lucros teriam sido distribuídos em pequenas parcelas e incluiriam pagamentos de despesas de cartão de crédito do próprio contribuinte e outros saques. Os registros, porém, como já dito, não somam os valores globais indicados nos recibos nem correspondem em data. Estas divergências são indícios fortes de que os livros contábeis foram posteriormente confeccionados com o objetivo de comprovarem uma situação de fato que não corresponde A realidade. Correta, portanto, a sua desclassificação;

- que o impugnante afirma haver prestado serviços a diversas empresas, representando-as em vários eventos. Os gastos incorridos não poderiam ser considerados, segundo ele, rendimentos tributáveis do prestador dos serviços, pois foram arcados pelas próprias empresas contratantes. Este seria o caso dos créditos em seu nome efetuados pelo

SASIL Comercial de Petroquímicos S.A, que deveriam ser considerados como origem não tributável para justificar os gastos correspondentes no cartão de crédito. Cabe considerar, porém, que, se os dispêndios foram incorridos na prestação de serviços, como argumenta, o seu ressarcimento compõe necessariamente os rendimentos tributáveis brutos do trabalho sem vínculo empregatício. Neste caso, as despesas necessárias à manutenção da atividade geradora da renda somente poderiam ser deduzidas a título de livro caixa se devidamente registradas e comprovadas com documentação hábil e idônea. Não foram, porém, apresentadas quaisquer provas que permitam vincular as despesas no cartão de crédito com os pagamento efetuados pela SASIL. O impugnante sequer traz os contratos de prestação dos serviços que alega haver prestado. Ademais, é evidente que a dedução destes gastos só se poderia admitir se os rendimentos correspondentes houvessem sido declarados, o que não é o caso. Em resumo, não comprovadas as despesas como requer a lei, os créditos da SASIL deveriam necessariamente ser considerados rendimentos omitidos do trabalho sem vínculo empregatício, o que apenas confirmaria a presunção legal em que se baseia o lançamento;

- que afirma que obteve receita bruta da atividade rural de R\$ 21.045,00 e R\$ 49.034,00 nos meses de janeiro e março de 2005, resultantes da aplicação financeira em gado de parceria. Este tipo de investimento, porém, não corresponde a renda da atividade rural. Ademais, para comprovar rendimentos desta espécie, que se beneficiam com tributação de apenas 20% da receita bruta, deveriam ser apresentados os documentos apropriados, como estabelece o § 5º do art. 61 do Decreto 3.000/1999;

- que o impugnante traz, de modo parcial, os extratos bancários de suas contas correntes que não se dispusera a apresentar durante a fiscalização, apesar intimado para tanto. Argumenta que os saldos anuais iniciais em suas contas correntes deveriam ser computados como fonte de recursos. Mas os saldos iniciais somente podem ser aproveitados em confronto com os saldos finais nas respectivas contas, pois é este confronto que permite determinar os recursos bancários disponíveis. Os extratos apresentados permitem o cômputo apenas dos saldos iniciais em 2003 e 2004, mas não em 2005, pois o impugnante não apresentou prova do saldo final das suas contas neste último período;

- que o impugnante indica nos extratos de suas contas correntes diversos créditos que afirma seriam resgates de aplicações e saques na poupança. Os próprios registros nos extratos identificariam os depósitos como resgates ou como créditos por si próprio efetuados, através de TED. Não apresenta, porém, os extratos das próprias contas de poupança e de investimentos que teriam dado origem a estes depósitos, contas estas cujos saldos iniciais e finais deveriam necessariamente compor o cálculo dos recursos e dispêndios, como já acima indicado. Traz assim provas apenas parciais, escolhendo os aspectos da realidade que lhe seriam favoráveis, dispensando os demais. Como se trata, porém, de fenômenos financeiros, não se podem admitir como origem de recursos os meros saques em contas de poupança ou investimento sem que se verifiquem igualmente os aportes nestas mesmas contas;

- que das alegadas vendas de veículos, comprova apenas a de uma motocicleta em 20/10/2005, por R\$ 4.000,00, conforme documento às fls. 1118. Comprova também haver recebido em 20/05/2005 indenização de seguro de R\$ 27.330,92, por perda total de um veículo adquirido em 2002 (fls. 1119). Estes valores, não sendo tributáveis, devem ser computados como origem de recursos, cabendo excluir o imposto correspondente.

A ementa que consubstancia a presente decisão é a seguinte:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA –
IRPF Ano-calendário: 2003, 2004, 2005*

RENDIMENTOS ISENTOS. LUCROS DISTRIBUÍDOS.

O recebimento de rendimentos isentos, pagos a título de lucros distribuídos, deve ser comprovado com documentação hábil e idônea, do contrário não podem servir para justificar gastos ou variação patrimonial.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Cientificado da decisão de Primeira Instância, em 19/01/2011, conforme Termo constante às fls. 1138/1140, e, com ela não se conformando, o contribuinte interpôs, em tempo hábil (18/02/2011), o recurso voluntário de fls. 1141/1189, instruído pelos documentos de fls. 1190/1192, no qual demonstra irresignação contra a decisão supra, baseado, em síntese, nas mesmas razões expendidas na fase impugnatória, reforçado pelo pedido de declaração de nulidade da decisão recorrida em razão da verificação das ofensas na instrução processual e a ampla defesa do contribuinte, além da ofensa ao art. 31 do Decreto nº 70.235, de 1972, decorrente da omissão do acórdão recorrido em deixar de tratar de todas as matérias de defesa constantes na Impugnação, consoante tópicos 3.1 e 3.2 do presente Recurso.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Nelson Mallmann, Relator

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

Da análise preliminar da matéria, verifica-se que a autoridade lançadora entendeu haver omissão de rendimentos diante da constatação de variação patrimonial a descoberto, apurado através de “fluxo financeiro”, onde se verificou excesso de aplicações sobre as origens, não respaldados por recursos com origem declarada e/ou comprovada (tributados, isentos e não tributáveis ou tributados exclusivamente na fonte).

É de se ressaltar, que resta claro, nos demonstrativos contidos nos autos, que o acréscimo patrimonial a descoberto tem origem nos gastos/aplicações efetuados pelo contribuinte e que diante da soma dos rendimentos auferidos nas Declarações de Ajuste Anual do Imposto de Renda da Pessoa Física dos exercícios de 2004 a 2006, anos-calendário de 2003 a 2005, respectivamente, são insuficientes para dar suporte aos gastos/dispêndios incorridos, configurou-se a ocorrência de acréscimo patrimonial a descoberto durante os anos-calendário de 2003 a 2005, conforme se verifica nos Demonstrativos de Variação Patrimonial Mensal, caracterizando, assim, omissão de rendimentos.

A autoridade julgadora de primeira instância resolveu julgar procedente em parte o lançamento, por entender que o contribuinte não logrou comprovar a integralidade da origem dos recursos utilizados para satisfazer os dispêndios realizados nos anos-calendário questionados.

Inconformado, em virtude de não ter logrado êxito total na instância inicial, o contribuinte apresenta a sua peça recursal a este E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais pleiteando a reforma da decisão prolatada na Primeira Instância onde se insurge contra o lançamento mantido pela autoridade julgadora, arguindo inicialmente as preliminares de decadência e de nulidades do lançamento e da decisão de primeira instância e, no mérito, tece considerações sobre a impossibilidade de se manter a tributação, sob o entendimento de que demonstrou a origem dos rendimentos, não cabendo a autoridade fiscal imputar ao ora Recorrente a comprovação do trânsito de tais valores em suas contas correntes. De toda sorte, a distribuição dos lucros foi devidamente contabilizada e reconhecida na fonte pagadora. Da mesma forma foi reconhecida pelo Recorrente em sua Declaração de Ajuste Anual retificadora, não havendo o que se perquirir acerca de sua efetividade.

Quanto à arguição de decadência suscitada pelo suplicante, sob o argumento de que o lançamento de imposto de renda das pessoas físicas é por homologação e que o fato gerador é mensal, estou com a corrente que entende que a modalidade de lançamento a que se sujeita o imposto sobre a renda de pessoas físicas é a do lançamento por homologação, com a ressalva de que o fato gerador só se completa no encerramento do ano-calendário, ou seja, o fato gerador é anual e só ocorre em 31 de dezembro do ano em que ocorre o fato questionado.

Assim sendo, entendo que imposto lançado (IRPF), considerando a contagem do prazo decadencial na forma mais favorável ao recorrente (sem a constatação da ocorrência do evidente intuito de fraude (multa qualificada) e considerando que houve pagamento antecipado de Imposto de Renda de Pessoa Física), o ano-calendário de 2003 não se encontrava alcançado pelo prazo decadencial na data da ciência do auto de infração (17/12/2008), de acordo com as regras contidas nos artigos 150, § 4º e 173, inciso I, do Código Tributário Nacional.

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

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

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

Aliás, a despeito da inovação introduzida pelo artigo 2º da Lei nº 7.713, de 1988, pelo qual se estipulou que “o imposto de renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, à medida que os rendimentos e ganhos de capital forem recebidos”, há que se ressaltar a relevância dos arts. 24 e 29 deste mesmo diploma legal e dos arts. 12 e 13 da Lei nº 8.383, de 1991 mantiveram o regime de tributação anual (fato gerador complexo) para as pessoas físicas.

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

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

Em relação ao cômputo mensal do prazo decadencial, como dito, anteriormente, é de se observar que a Lei nº. 7.713, de 1988, instituiu, com relação ao imposto de renda das pessoas físicas, a tributação mensal à medida que os rendimentos forem auferidos. Contudo, embora devido mensalmente, quando o sujeito passivo deve apurar e recolher o imposto de renda, o seu fato gerador continuou sendo anual. Durante o decorrer do ano-

calendário o contribuinte antecipa, mediante a retenção na fonte ou por meio de pagamentos espontâneos e obrigatórios, o imposto que será apurado em definitivo quando da apresentação da Declaração de Ajuste Anual, nos termos, especialmente, dos artigos 9º e 11 da Lei nº. 8.134, de 1990. É nessa oportunidade que o fato gerador do imposto de renda estará concluído. Por ser do tipo complexivo, segundo a classificação doutrinária, o fato gerador do imposto de renda surge completo no último dia do exercício social. Só então o contribuinte pode realizar os devidos ajustes de sua situação de sujeito passivo, considerando os rendimentos auferidos, as despesas realizadas, as deduções legais por dependentes e outras, as antecipações feitas e, assim, realizar a Declaração de Imposto de Renda a ser submetida à homologação do Fisco.

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

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

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

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

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

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

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

Nesta ordem, sempre refutei nos meus votos o argumento daqueles que entendem que só pode haver homologação se houver pagamento e, por consequência, como o lançamento efetuado pelo fisco decorre da falta de recolhimento de imposto de renda, o procedimento fiscal não mais estaria no campo da homologação, deslocando-se para a modalidade de lançamento de ofício, sempre sujeito à regra geral de decadência do art. 173 do Código Tributário Nacional.

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

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

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

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

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

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

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

II - que fundamente crédito tributário objeto de:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o

mesmo inocorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: Resp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

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

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

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

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

Nos julgados posteriores, sobre o mesmo assunto (contagem do prazo decadencial), o Superior Tribunal de Justiça aplicou a mesma decisão acima transcrita,

conforme se constata no julgado do AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº. 1.203.986 - MG (2010/0139559-7), verbis:

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

1. O Código Tributário Nacional, ao dispor sobre a decadência, causa extintiva do crédito tributário, assim estabelece em seu artigo 173: "Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados: I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado; II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado. Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento."

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

Documento: 12878841 - EMENTA / ACÓRDÃO - Site certificado - DJe: 24/11/2010 Página 1 de 2 Superior Tribunal de Justiça 3. A Primeira Seção, quando do julgamento do REsp 973.733/SC,

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

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

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

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

7. Agravo regimental desprovido.

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

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

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

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

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

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

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

(...)

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

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

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

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

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

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

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

No presente caso se torna irrelevante continuar a discussão sobre qual seria o significado de "pagamento antecipado", já que houve recolhimento de imposto de renda pelo recorrente, como restou consignado em sua Declaração de Ajuste Anual, relativo ao ano-calendário de 2003 e considerado no cálculo do Auto de Infração (fls. 12/14).

Assim sendo, no ponto de vista dos julgados do Superior Tribunal de Justiça, o termo inicial da contagem do prazo decadencial é 31/12/2003, já que o fato gerador ocorreu em 31/12/2003. Ou seja, de acordo com a linguagem do Superior Tribunal de Justiça "o termo inicial para contagem do prazo decadencial, nos casos em que houve pagamento antecipado, é a data do fato gerador da exigência tributária". O prazo fatal para a constituição do lançamento ocorreria em 31/12/2008, tendo ocorrido a ciência do lançamento em 17/12/2008, não está decadente o direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário questionado.

Somente para fins de argumentação, não aplicável ao presente caso, é de se dizer, que nos casos de arguição de decadência quanto restar caracterizado o evidente intuito de fraude, que não se aplica ao presente caso, já que a multa aplicada é a de ofício normal de 75%, merece transcrição à lição de SÍLVIO RODRIGUES (Direito Civil. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 226):

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Isso, obviamente, não afasta a aplicação de eventuais sanções especificamente pelas condutas dolosas, fraudulentas ou simuladas, conforme se infere, por exemplo, da Lei Federal n.º 8.137, de 1990, e do art. 137 do próprio Código Tributário Nacional.

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

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

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

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

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

Quanto as preliminares de nulidade do lançamento argüidas pelo suplicante, sob o entendimento de que tenha ocorrido ofensa aos princípios constitucionais do devido processo legal, entendendo que a autoridade lançadora feriu diversos princípios fundamentais, não devem ser acolhidas pelos motivos abaixo.

Entendo, que o procedimento fiscal realizado pelos agentes 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, de 1972, em seu artigo 9º, define o auto de infração e a notificação de lançamento como instrumentos de formalização da exigência do crédito tributário, quando afirma:

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

Com nova redação dada pelo art. 1º da Lei n.º 8.748, de 1993:

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 e 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.

Ademais, a jurisprudência é mansa e pacífica no sentido de que quando o contribuinte revela conhecer as acusações que lhe foram impostas, rebatendo-as, uma a uma, de forma meticulosa, mediante extensa impugnação, abrangendo não só as questões preliminares como também as razões de mérito, descabe a proposição de cerceamento do direito de defesa.

Da mesma forma, não procede à nulidade do lançamento argüida sob os argumentos 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, erro de capitulação legal, descrição confusa dos fatos, falta de autenticidade, bem como não houve a devida descrição e capitulação da infração cometida pelo recorrente.

Inicialmente, verifica-se que para o contribuinte foi concedido o prazo legal de 30(trinta) dias, a contar da ciência do auto de infração, para apresentar a impugnação, sendo-lhe assegurado vistas ao processo, bem como a extração de cópias das peças necessárias a sua defesa, caso quisesse, garantindo-se desta forma o contraditório e a ampla defesa.

Quanto ao procedimento fiscal realizado pela agente do fisco, verifica-se que 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.

Verifica-se, ainda, que o Auto de Infração às fls. 002/015, identifica por nome e CPF o autuado, esclarece que foi lavrado na Delegacia da Receita Federal do Brasil em Salvador - BA, cuja ciência foi através de AR e descreve, as irregularidades praticadas e o seu enquadramento legal assinado pelo Auditor-Fiscal da Receita Federal, cumprindo o disposto no art. 142 do Código Tributário Nacional - CTN, ou seja, o ato é próprio do agente administrativo investido no cargo de Auditor-Fiscal.

Não restam dúvidas de que o lançamento se deu por se constatarem gastos excedentes aos recursos disponíveis. Para o arbitramento dos rendimentos omitidos foram confrontados mês a mês os recursos com os dispêndios efetuados. Este método, por ser também utilizado para determinar a existência de variação patrimonial a descoberto, obtém daí a sua designação técnica à qual se refere o autuante na descrição dos fatos. O enquadramento legal e a narrativa dos fatos envolvidos permitem a perfeita compreensão do procedimento adotado, da base tributável apurada e do cálculo do imposto resultante, permitindo ao interessado o pleno exercício do seu direito de defesa.

Ora, o lançamento, como ato administrativo vinculado, celebra-se com estrita observância dos pressupostos estabelecidos pelo art. 142 do Código Tributário Nacional - 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.

Da análise dos autos, constata-se que a autuação é plenamente válida.

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

Ademais, o Processo Administrativo Fiscal - Decreto n.º 70.235, de 1972 manifesta-se da seguinte forma:

Art. 59 - São nulos:

I - Os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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

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

Ora, a autoridade lançadora cumpriu todos preceitos estabelecidos na legislação em vigor e o lançamento foi efetuado com base em dados reais sobre a suplicante, conforme se constata nos autos, com perfeito embasamento legal e tipificação da infração cometida. Como se vê, não procede 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.

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

É de se esclarecer, que os vícios formais são aqueles que não interferem no litígio propriamente dito, ou seja, correspondem a elementos cuja ausência não impede a compreensão dos fatos que baseiam as infrações imputadas. Circunscrevem-se a exigências legais para garantia da integridade do lançamento como ato de ofício, mas não pertencem ao seu conteúdo material. Por outro lado, quando a descrição defeituosa dos fatos impede a compreensão dos mesmos, e, por consequência, das infrações correspondentes, tem-se o vício material. No presente caso, houve o perfeito conhecimento dos fatos descritos e das infrações imputadas.

Além disso, o Art. 60 do Decreto n.º 70.235, de 1972, prevê que as irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no art. 59 do mesmo Decreto não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Quanto a preliminar de nulidade do lançamento sob o entendimento de que houve irregularidade na emissão do Mandado de Procedimento Fiscal – MPF, é de se dizer que, como visto no relatório o suplicante arguiu a nulidade do auto de infração sob o argumento de que o Mandado de Procedimento Fiscal – MPF fora expedido de forma irregular já que não tomou conhecimento das mudanças efetuadas no MPF (expedição de novo MPF).

Indiscutivelmente, o Mandado de Procedimento Fiscal – MPF, disciplinado pela Portaria SRF nº 1.265, de 1999, com as alterações incluídas pela Portaria SRF nº 1.614, de 2000 e Portaria SRF nº 3.007, de 2001, é um instrumento interno de planejamento e controle das atividades e procedimentos fiscais relativo aos tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal. Desta forma, o mandado consiste em uma ordem emanada de dirigentes das unidades da Receita Federal para que seus auditores, em nome desta, executem atividades fiscais, tendentes a verificar o cumprimento das obrigações tributárias por parte do sujeito passivo.

A competência para a verificação fiscal inerente aos tributos e contribuições administrados pela União encontra-se determinada desde a Lei nº 2.354, de 29 de novembro de 1954, artigo 7º, que alterou o artigo 124 do Decreto nº 24.239, de 1947.

O cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal foi criado pelo Decreto-lei nº 2.225, de 1985, que por sua vez substituiu o anterior de Fiscal de Tributos Federais, Grupo TAF-601. Este último decorreu da Lei nº 5.645, de 10 de dezembro de 1970, que estabeleceu diretrizes para a classificação de cargos do Serviço Civil da União e das autarquias federais.

Sobre a competência do agente, também dispõe o art. 6º da Lei nº 10.593, de 2002, in verbis:

Art. 6º - São atribuições dos ocupantes do cargo de Auditor Fiscal da Receita Federal, no exercício da competência da Secretaria da Receita Federal, relativamente aos tributos e às contribuições por ela administrados:

I – em caráter privativo:

a) constituir, mediante lançamento, o crédito tributário.

Ora, as referidas Portarias não tem o condão de limitar o dispositivo legal. Ou seja, extrair o poder de investigação fiscal da autoridade competente para esse fim. O

poder/dever do Auditor-Fiscal da Receita Federal foi atribuído pelo Decreto-lei nº 2.225, de 1985. De outro lado, somente a ele incumbe efetuar o lançamento, na forma do artigo 142 do CTN.

Como visto, o Mandado de Procedimento Fiscal – MPF, disciplinado pela Portaria SRF nº 1.265, de 1999, com as alterações incluídas pela Portaria SRF nº 1.614, de 2000 e da Portaria SRF nº 3.007, de 2001, é um instrumento interno de planejamento e controle das atividades e procedimentos fiscais relativos aos tributos e contribuições administrados pela Secretaria da receita Federal e não pode obstar o exercício da atividade de lançamento estabelecida por força de lei.

Assim, estando o Auditor-Fiscal em pleno exercício de suas funções e tendo formalizado administrativamente o procedimento, mesmo a falta de Mandado de Procedimento Fiscal – MPF não invalida o feito, se não ausentes outras irregularidades formais ou materiais.

Esta posição não é isolada e combina com a jurisprudência dominante deste Conselho de Contribuintes, conforme se observa nas ementas dos Acórdãos abaixo citados:

Acórdão nº 201-77049

PAF. MPF. NULIDADE. INOCORRÊNCIA. O Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) advém de norma administrativa que tem por objetivo o gerenciamento da ação fiscal. Por tal, eventuais vícios em relação ao mesmo, desde que evidenciado que não houve qualquer afronta aos direitos do administrado, não ensejam a nulidade do lançamento .”

Acórdão nº 108.07458

NULIDADE – INOCORRÊNCIA – MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL – O MPF constitui-se em elemento de controle da administração tributária, disciplinado por ato administrativo. A eventual inobservância de norma infralegal não pode gerar nulidade no âmbito do processo administrativo fiscal.

Acórdão nº 202.14949

NORMAS PROCESSUAIS. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL (MPF). IRREGULARIDADE FORMAL. AUSÊNCIA DE PREJUÍZO. NULIDADE INEXISTENTE. Irregularidade formal em MPF não tem o condão de retirar a competência do agente fiscal de proceder ao lançamento, atividade vinculada e obrigatória (art. 142, CTN), se verificados os pressupostos legais. Ademais, não tendo havido prejuízo à defesa do contribuinte, não há se falar em nulidade de ato.

Acórdão nº 107.06797

MPF. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. POSTULADOS. INOBSERVÂNCIA. CAUSA DE NULIDADE. ARGÜIÇÃO RECURSAL. IMPROCEDÊNCIA. O Mandado de procedimento Fiscal (MPF) fora concebido com o objetivo de disciplinar a execução dos procedimentos fiscais relativos aos tributos e contribuições sociais administrados pela Secretaria da Receita

Federal. Não atinge a competência impositiva dos seus Auditores Fiscais que, decorrente de ato político por outorga da sociedade democraticamente organizada e em benefício desta, há de subsistir em qualquer atos de natureza restrita e especificamente voltados para as atividades de controle e planejamento das ações fiscais. A não observância – na instauração ou amplitude do MPF – poderá ser objeto de repreensão disciplinar, mas não terá fôlego jurídico para retirar a competência das autoridades fiscais na concreção plena de suas atividades legalmente próprias. A incompetência só ficará caracterizada quando o ato não se incluir nas atribuições legais do agente que o praticou.

Acórdão nº 107.06820

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL – MPF – A atividade de seleção do contribuinte a ser fiscalizado, bem assim a definição do escopo da ação fiscal, inclusive dos prazos para a execução do procedimento, são atividades que integram o rol dos atos discricionários, moldados pelas diretrizes de política administrativa de competência da administração tributária. Neste sentido, o MPF tem tripla função: a) materializa a decisão da administração, trazendo implícita a fundamentação requerida para a execução do trabalho de auditoria fiscal, b) atende ao princípio constitucional da cientificação e define o escopo da fiscalização e c) reverencia o princípio da pessoalidade. Questões ligadas ao descumprimento do escopo do MPF, inclusive do prazo e das prorrogações, devem ser resolvidas no âmbito do processo disciplinar e não tem o condão de tornar nulo o lançamento tributário que atendeu aos ditames do art. 142 do CTN.

Ora, com a devida vênia, neste processo, não há que se falar em nulidade, porquanto, todos os requisitos previstos no art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, que regula o processo administrativo fiscal, foram observados quando da lavratura do auto de infração.

É equivocada a conclusão do suplicante no sentido de que as informações sucintas e/ou falta de Mandado de Procedimento Fiscal – MPF, válido à época da lavratura do auto ou a indicação de qualquer matéria a ser analisada, levaria à incompetência do agente fiscal para o ato. A competência do auditor fiscal para os procedimentos de fiscalização e lavratura dos autos de infração não advém da existência do Mandado de Procedimento Fiscal – MPF, mas de lei que determina as atribuições do agente, estabelecendo os limites de sua atuação.

Assim, não é passível de nulidade o lançamento elaborado por servidor competente, sob os argumentos de ter ultrapassado o prazo de encerramento do procedimento fiscal; ou porque do novo Mandado de Procedimento Fiscal só foi dada ciência no dia da lavratura do Auto de Infração; ou porque o Mandado foi transformado de procedimento de diligência para procedimento de fiscalização sem a substituição do Auditor-Fiscal que iniciou o procedimento; ou porque não houve a emissão de Mandado Complementar, haja vista o dever de ofício que o obriga a observar as normas que subordinam o exercício desse dever e que não contraria o disposto na Portaria SRF de nº 1.265, de 1999 e suas edições posteriores, que dispõe sobre o planejamento das atividades fiscais e estabelece normas para execução de

procedimentos fiscais relativos aos tributos e contribuições administradas pela Secretaria da Receita Federal.

É de se observar, ainda, que nenhuma lei estabelece como requisito elementar do auto de infração a existência de Mandado de Procedimento Fiscal – MPF, aqueles estão previstos no art. 10 do Decreto 70.235, de 1972. O Mandado de Procedimento Fiscal – MPF é necessário apenas para o controle administrativo dos atos dos fiscais na realização de exames e intimação de contribuintes ou terceiros para que apresentem documentos ou prestem informações, jamais para efetivação do lançamento que é procedimento imposto pela lei e não por norma infra legal.

Verifica-se, pelo exame do processo, que não ocorreram os pressupostos previstos no Processo Administrativo Fiscal, tendo sido concedido ao sujeito passivo o mais amplo direito, pela oportunidade de apresentar, na fase de instrução do processo, em resposta às intimações que recebeu, argumentos, alegações e documentos no sentido de tentar elidir as infrações apuradas pela fiscalização.

Dessa maneira, se revela totalmente improfícua sua alegação de nulidade, porque a apuração da infração foi feita com estrita observância das normas legais e a Portaria SRF nº 1.265, de 1999 (e portarias posteriores), é norma interna da Secretaria da Receita Federal do Brasil que não acarreta a nulidade levantada pelo suplicante.

Eventuais falhas na emissão ou na prorrogação do Mandado de Procedimento Fiscal não têm o condão de macular ação fiscal e tampouco o lançamento dela decorrente. O processo administrativo fiscal é regulado pelo Decreto nº 70.235, de 1972, que tem status de lei, e não pode ser alterado por um instrumento (MPF) instituído por uma portaria da SRFB, hierarquicamente inferior.

Assim, não há dúvidas que todas as autoridades fiscais estão sujeitas às regras aplicáveis ao Mandado de Procedimento Fiscal, e caso sejam descumpridas, cabe ao funcionário, autor do feito, se for o caso, punição administrativa. Porém, entendo que jamais provocam a nulidade do lançamento.

Quanto a preliminar de nulidade da decisão de primeira instância, argüida pelo suplicante, sob o entendimento de que tenha ocorrido ofensa aos princípios constitucionais do devido processo legal e da ampla defesa, já que a autoridade julgadora teria deixado de se manifestar sobre pontos importantes levantados em sua peça impugnatória, sou pela rejeição pelos motivos abaixo expostos.

Como se vê do relatório, no entendimento do suplicante a decisão da Turma Julgadora de Primeira Instância teria deixado de se manifestar sobre pontos questionados na peça impugnatória, em razão disso, o suplicante entende ser nula a decisão de Primeira Instância, eis que atenta contra a garantia do devido processo legal e o direito de ampla defesa do contribuinte.

Ora, com todas as vênias, da análise dos autos, verifica-se que os pontos centrais do litígio estavam restritos a interpretação da tributação de omissão de rendimentos caracterizados por acréscimo patrimonial a descoberto, realizado através da elaboração de “fluxo de caixa mensal”, cujos valores foram retirados de documentos fornecidos pelo próprio recorrente, sendo através da Declarações de Ajuste Anual ou em atendimento a intimações da autoridade fiscal.

Não restam dúvidas, nos autos, que a acusação mais importante que pesa contra o suplicante é a de omissão de rendimentos, em relação aos quais o contribuinte, regularmente intimado, não comprovou mediante documentação hábil e idônea que já tivessem sido tributados. Evidentemente, levando-se em conta, que os documentos foram entregues sob procedimento fiscal.

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

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

Ora, a autoridade julgadora se manifestou sobre as questões mais importantes do litígio, oferecendo o entendimento da Turma Julgadora, bem como a sua fundamentação.

Assim sendo, entendo que não se deva dar razão ao suplicante, já que a decisão de Primeira Instância apreciou circunstânciadamente todos os fatos e desdobramentos contidos na imputação feita e objeto de resistência pelo recorrente, com argumentos equivalentes de modo a embasar a manutenção da pretensão tributária.

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

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

No meu entender, não faz nenhum sentido a autoridade julgadora ficar rebatendo argumento por argumento, embasando a sua opinião em teorias jurídicas, textos legais e jurisprudenciais, principalmente, os que não teriam o poder de modificar a decisão da questão discutida, qual seja, a tributação com base em omissão de rendimentos, apurados através dos Demonstrativos de Apuração de Acréscimos Patrimoniais (fluxo de caixa).

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

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

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

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

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

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

Da análise do mérito se verifica que a autoridade lançadora constatou, através do levantamento de entradas e saídas de recursos – fluxo financeiro (“fluxo de caixa”), que o contribuinte apresentou, durante os anos-calendário de 2003 a 2005, saldos negativos, representando desta forma presunção de omissão de rendimentos, já que consumia/aplicava mais do que possuía de recursos com origem justificada, através de rendimentos tributados, isentos e não-tributáveis, tributados exclusivamente na fonte, ou que provinham de empréstimos, etc.

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

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

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

A situação patrimonial do contribuinte é medida em dois momentos distintos. No início do período considerado e no seu final, pela apropriação dos valores constantes de sua declaração de bens. O eventual acréscimo na situação patrimonial constatado na posição do

final do período em comparação da mesma situação no seu início é considerado como acréscimo patrimonial. Para haver equilíbrio fiscal deve corresponder, tal acréscimo (que leva em consideração os bens, direitos e obrigações do contribuinte) deve estar respaldado em rendimentos auferidos (tributados, isentos e não-tributáveis 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 acepção do termo “acrécimo patrimonial”. Portanto, não pode ser tratada como simples acréscimo patrimonial. Desta forma, não há que se falar de acréscimo patrimonial a descoberto apurado na declaração anual de ajuste.

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

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

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

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

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

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

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

Diz a norma legal que rege o assunto:

Lei n.º 7.713, de 1988:

Artigo 1º - Os rendimentos e ganhos de capital percebidos a partir de 1º de janeiro de 1989, por pessoas físicas residentes ou domiciliadas no Brasil serão tributados pelo Imposto de renda

na forma da legislação vigente, com as modificações introduzidas por esta Lei.

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

Artigo 3º - O Imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressaltando 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.

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

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

Aliás, a despeito da inovação introduzida pelo artigo 2º da Lei nº 7.713, de 1988, pelo qual se estipulou que “o imposto de renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, à medida que os rendimentos e ganhos de capital forem recebidos”, há que se ressaltar a relevância dos arts. 24 e 29 deste mesmo diploma legal e dos arts. 12 e 13 da Lei nº 8.383, de 1991 mantiveram o regime de tributação anual (fato gerador complexo) para as pessoas físicas.

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

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

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

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

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 n.º 8.134, de 1990, e o saldo a pagar ou a restituir, mediante a dedução do imposto retido na fonte ou pago pelo contribuinte pessoa física, mensalmente, quando auferisse rendimentos de outras pessoas físicas.

Relevante observar, que a obrigatoriedade do recolhimento mensal nasceu com o advento da Lei n.º 7.713, de 1988, que introduziu na legislação do imposto de renda das pessoas físicas o sistema de bases correntes. Assim, entendo que os rendimentos omitidos apurados, mensalmente, pela fiscalização, a partir de 01/01/90, estão sujeita à tabela progressiva anual (IN SRF n.º 46/97).

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

Não comungo com a corrente, que entende que os saldos positivos (disponibilidades) apurados em um ano possam ser utilizados no ano seguinte, pura e simplesmente, já que é pensamento pacífico nesta Câmara que o Imposto de Renda das pessoas físicas, a partir de 01/01/90, será apurado, mensalmente, à medida que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, incluindo-se, quando comprovada pelo Fisco, a omissão de rendimentos apurados através de planilha financeira onde são considerados os ingressos e dispêndios realizados pelo contribuinte.

Entretanto, por inexistir a obrigatoriedade de apresentação de declaração mensal de bens, incluindo dívidas e ônus reais e pela inexistência de previsão legal para se considerar como renda consumida, o saldo de disponibilidade pode ser aproveitado no mês subsequente, desde que seja dentro do mesmo ano-calendário.

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

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

É entendimento pacífico, nesta Turma de Julgamento, que quando a fiscalização promove o fluxo financeiro (“fluxo de caixa”) do contribuinte, através de demonstrativos de origens e aplicações de recursos devem ser considerados todos os ingressos (entradas) e todos os dispêndios (saídas), ou seja, devem ser considerados todos os rendimentos, retornos de investimentos e empréstimos, (já tributados, não tributáveis, isentos e os tributados exclusivamente na fonte), bem como todos os dispêndios/aplicações/investimentos/aquisições possíveis de se apurar, a exemplo de despesas bancárias, aplicações financeiras, água, luz, telefone, empregada doméstica, juros pagos, pagamentos diversos, aquisições de bens e direitos (móveis e imóveis), IR sobre renda variável, IPTU, ITBI, construções e reformas, moeda estrangeira em espécie, veículos, embarcações, ações, quotas, integralização de capitais, gastos com viagens; débitos em conta-corrente bancária - tais como cheques emitidos para consumo e para pagamentos a terceiros, rubricas de pagamento de cartão de crédito, gastos com viagens, ordens de pagamento, etc., apurados mensalmente. Assim sendo, não há controvérsia que o lançamento foi realizado dentro dos parâmetros legais.

Consta de forma clara, nos autos, que o suplicante foi tributado por presunção legal de omissão de rendimentos, caracterizado através do levantamento mensal de origens e aplicações de recursos, onde se constata um “acréscimo patrimonial a descoberto” - “saldo negativo mensal”, ou seja, o suplicante aplicava e/ou consumia mais do que possuía de recursos com origem justificada, sendo que nestes casos a responsabilidade pela apresentação das provas para elidir a presunção legal compete ao contribuinte que praticou a irregularidade fiscal.

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

Em não raros casos tal atribuição do ônus da prova resulta na exigência de produção de prova negativa, consistente na comprovação de que algo não ocorreu, coisa que, à evidência, não é admitida tanto pelo direito quanto pelo bom senso. Afinal, como comprovar o não recebimento de um rendimento? Como evidenciar que um contrato não foi firmado? Enfim, como demonstrar que algo não ocorreu?

Não se pode esquecer, que o Direito Tributário é dos ramos jurídicos mais afeitos a concretude, à materialidade dos fatos, e menos à sua exteriorização formal (exemplo disso é que mesmos os rendimentos oriundos de atividades ilícitas são tributáveis).

Nesse sentido, é de suma importância ressaltar o conceito de provas no âmbito do processo administrativo tributário. Com efeito, entende-se como prova todos os meios de demonstrar a existência (ou inexistência) de um fato jurídico ou, ainda, de fornecer ao julgador o conhecimento da verdade dos fatos.

Não há, no processo administrativo tributário, disposições específicas quanto aos meios de prova admitidos, sendo, portanto, razoável como emprego subsidiário o Código de Processo Civil, que dispõe:

Art. 332. Todos os meios legais, bem como os moralmente legítimos, ainda que não especificados neste Código, são hábeis

para provar a verdade dos fatos, em que se funda a ação ou defesa

Da mera leitura deste dispositivo legal, depreende-se que no curso de um processo, judicial ou administrativo, todas as provas legais devem ser consideradas pelo julgador como elemento de formação de seu convencimento, visando à solução legal e justa da divergência entre as partes.

Assim, tendo em vista a mais renomada doutrina, assim como, a iterativa jurisprudência, administrativa e judicial, a respeito da questão vê-se que o processo fiscal tem por finalidade garantir a legalidade da apuração da ocorrência do fato gerador e a constituição do crédito tributário, devendo o julgador pesquisar exaustivamente se, de fato, ocorreu à hipótese abstratamente prevista na norma e, em caso de recurso do contribuinte, verificar aquilo que é realmente verdade, independentemente até mesmo do que foi alegado.

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

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

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

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

Uma vez efetuado o demonstrativo de evolução patrimonial do Contribuinte e apurado o acréscimo patrimonial a descoberto pela autoridade fiscal lançadora, caracterizada está a ocorrência do fato gerador do Imposto de Renda, nos termos do art. 43, inciso II do Código Tributário Nacional. Nessa hipótese, cabe ao Contribuinte a comprovação da existência recursos suficientes para afastar o acréscimo patrimonial a descoberto apurado, uma vez que se opera a inversão do ônus da prova, legalmente prevista.

Esclareça-se, mais uma vez, que os dados constantes da Declaração de Rendimentos e de Bens do Contribuinte são informações prestadas voluntariamente, sob sua responsabilidade, e estão sujeitos à comprovação, se o Fisco entender necessário. O artigo 806 do Decreto nº 3.000, de 1999, assim determina:

Art. 806. A autoridade fiscal poderá exigir do contribuinte os esclarecimentos que julgar necessários acerca da origem dos recursos e do destino dos dispêndios ou aplicações, sempre que as alterações declaradas importarem em aumento ou diminuição do patrimônio (Lei nº 4.069/1962, art 51, § 1º).

Ora, resta claro nos autos de que foi verificada omissão de rendimentos devido à ocorrência de variação patrimonial não respaldado por rendimentos tributáveis, isentos e não-tributáveis, tributáveis exclusivamente na fonte ou objeto de tributação definitiva declarados.

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

No que diz respeito da cobertura do acréscimo patrimonial a descoberto pela distribuição lucros é de se dizer que os registros no livro diário devem ser efetuados no momento em que ocorrerem os fatos registrados, sendo por isso indispensável a prova da sua contemporaneidade; e isto com mais razão ainda quando a escrituração apresentada não corresponde aos dados originalmente declarados pela pessoa jurídica.

Ora, a CONSULQUIM Serviços Administrativos Ltda., em 99% de propriedade do contribuinte, não havia informado em suas declarações do imposto de renda qualquer distribuição de lucro, como se pode verificar pelos extratos as fls. 1130/1132. Em 25/08/2008, após o início da fiscalização, foram apresentadas declarações retificadoras, alterando para R\$ 25.480,00, R\$ 79.544,00, R\$ 283.084,43 os lucros que teriam sido distribuídos ao sócio majoritário nos anos de 2003, 2004 e 2005.

É evidente de que para proceder alterações desta ordem, quando o recorrente já se encontrava sob fiscalização, é lícita a exigência de elementos objetivos de prova da historicidade do livro diário, que porém só foi registrado em 2008. A isso se soma que o interessado, para comprovar a alegada distribuição de lucros, havia apresentado à fiscalização recibos, assinados por ele próprio (fls. 067), que, porém, não correspondem, nem em valores nem em datas, aos registros que se encontram nos livros contábeis que apresentou posteriormente. Na escrituração os lucros teriam sido distribuídos em pequenas parcelas e incluiriam pagamentos de despesas de cartão de crédito do próprio contribuinte e outros saques. Os registros, porém, não somam os valores globais indicados nos recibos nem correspondem em data.

Com a devida vênia, penso que tal fato não pode ser levado em consideração uma vez que no curso do processo não foi apresentado nenhum documento que demonstrasse que os lucros considerados distribuídos haviam sido incorporados ao patrimônio do contribuinte coincidentes em data e valores. Isto é, não houve apresentação de prova documental de que o contribuinte dispunha efetivamente deste numerário para fazer frente ao excesso de dispêndios em relação aos recursos.

Como já dito, anteriormente, o ônus cabe à autoridade administrativa. Há, porém, as presunções legalmente estabelecidas. Estas têm o condão de inverter o ônus da prova como esclarece José Luiz Bulhões Pedreira (“Imposto sobre a Renda – Pessoas Jurídicas”, JUSTEC – RJ, 1979, pág. 806):

O efeito prático da presunção legal é inverter o ônus da prova: invocando-a, a autoridade lançadora fica dispensada de provar, no caso concreto, que ao negócio jurídico com as características descritas na lei corresponde, efetivamente, o fato econômico que a lei presume – cabendo ao contribuinte, para afastar a presunção (se é relativa) provar que o fato presumido não existe no caso.

Ora, por haver repercussão no cômputo de recursos na análise de evolução patrimonial, torna-se imprescindível, no caso, a comprovação do ingresso na pessoa física dos recursos oriundos destes lucros considerados distribuídos pela empresa da qual o contribuinte é sócio.

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

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

Nesta linha de raciocínio entendo que não restou comprovado, mediante apresentação de documentação hábil e idônea, que as aplicações/dispêndios realizados nos anos-calendário 2003 a 2005 têm origem em recebimentos de lucros distribuídos pela empresa CONSULQUIM Serviços Administrativos Ltda. Assim sendo, entendo como correto o procedimento fiscal que desconsiderou os rendimentos isentos e não-tributáveis como recursos/origens nos citados Demonstrativos de Variação Patrimonial.

O recorrente afirma, ainda, haver prestado serviços a diversas empresas, representando-as em vários eventos. Os gastos incorridos não poderiam ser considerados, segundo ele, rendimentos tributáveis do prestador dos serviços, pois foram arcados pelas próprias empresas contratantes. Este seria o caso dos créditos em seu nome efetuados pelo SASIL Comercial de Petroquímicos S.A, que deveriam ser considerados como origem não tributável para justificar os gastos correspondentes no cartão de crédito.

Cabe considerar, porém, que, se os dispêndios foram incorridos na prestação de serviços, como argumenta, o seu ressarcimento compõe necessariamente os rendimentos tributáveis brutos do trabalho sem vínculo empregatício. Neste caso, as despesas necessárias à manutenção da atividade geradora da renda somente poderiam ser deduzidas a título de livro caixa se devidamente registradas e comprovadas com documentação hábil e idônea. Não foram, porém, apresentadas quaisquer provas que permitam vincular as despesas no cartão de crédito com os pagamento efetuados pela SASIL.

O recorrente sequer traz os contratos de prestação dos serviços que alega haver prestado. Ademais, é evidente que a dedução destes gastos só se poderia admitir se os rendimentos correspondentes houvessem sido declarados, o que não é o caso. Em resumo, não comprovadas as despesas como requer a lei, os créditos da SASIL deveriam necessariamente

Processo nº 18050.010653/2008-32
Acórdão n.º **2202-01.346**

S2-C2T2
Fl. 21

ser considerados rendimentos omitidos do trabalho sem vínculo empregatício, o que apenas confirmaria a presunção legal em que se baseia o lançamento.

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 a arguição de decadência e as preliminares suscitadas pelo Recorrente e, no mérito, negar provimento ao recurso.

(Assinado digitalmente)

Nelson Mallmann