



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

Processo nº 19515.001107/2007-88
Recurso nº 174.385 Voluntário
Acórdão nº 2202-00.281 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 29 de outubro de 2009
Matéria IRPF
Recorrente SANDRO TORDIN
Recorrida 7ª TURMA/DRJ-SÃO PAULO II - SP

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2003, 2004

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. PROCURADOR. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ILEGITIMIDADE PASSIVA

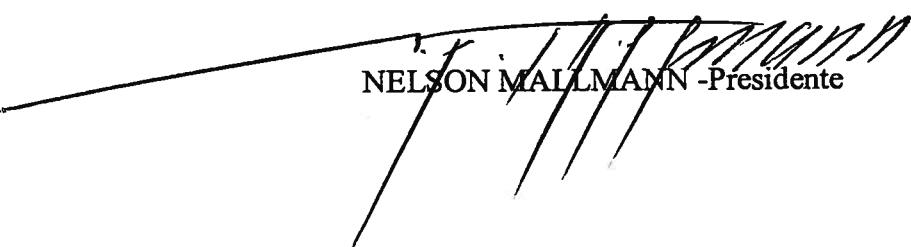
Para que os depósitos bancários de origem não comprovada sejam tributados como omissão de rendimentos, em nome de contribuinte que detém procuração da conta investigada, é necessário que a fiscalização comprove ser ele o efetivo titular, ou seja, o verdadeiro detentor dos recursos nela movimentados, caso contrário, descabe o lançamento.

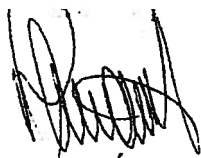
Arguição de ilegitimidade passiva acolhida

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por maioria de votos, ACOLHER a preliminar ilegitimidade passiva argüida pelo Recorrente e DAR provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Nelson Mallmann (Relator) e Antonio Lopo Martinez, que desqualificavam a multa de ofício, reduzindo-a ao percentual de 75% e acolhiam a arguição de decadência, suscitada pelo recorrente, para declarar extinto o direito da Fazenda Nacional constituir o crédito tributário relativo ao ano-calendário de 2001 e rejeitavam as demais preliminares. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Pedro Anan Júnior.


NELSON MALLMANN -Presidente



PEDRO ANAN JÚNIOR – Redator - Designado

EDITADO EM: 08 DEZ 2009

Participaram, do presente julgamento os Conselheiros: Nelson Mallmann (Presidente da Turma), Antonio Lopo Martinez, João Carlos Cassuli (Suplente Convocado), Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga e Pedro Anan Júnior. Ausentes, justificadamente, os Conselheiros Heloísa Guarita de Souza e Gustavo Lian Haddad (Vice-Presidente da Turma).



Relatório

SANDRO TORDIN, contribuinte inscrito no CPF/MF 039.595.888-10, com domicílio fiscal na cidade de São Paulo, Estado de São Paulo, à Rua Vanderlei, nº 526 – Apto 22, Bairro Perdizes, jurisdicionado a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Fiscalização em São Paulo - SP, inconformado com a decisão de Primeira Instância de fls. 184/206, prolatada pela Sétima Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo – SP II, recorre, a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 216/261.

Contra o contribuinte acima mencionado foi lavrado, em 30/04/07, Auto de Infração de Imposto de Renda Pessoa Física (fls. 128/133), com ciência pessoal, em 30/04/2007, exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de R\$ 35.685.141,54 (padrão monetário da época do lançamento do crédito tributário), a título de Imposto de Renda Pessoa Física, acrescidos da multa de lançamento de ofício qualificada de 150% e juros de mora de, no mínimo, de 1% ao mês, calculados sobre o valor do imposto de renda, relativo aos exercícios de 2002 e 2003, correspondente aos anos-calendário de 2001 e 2002, respectivamente.

A exigência fiscal em exame teve origem em procedimentos de fiscalização de Imposto de Renda, onde a autoridade lançadora entendeu haver omissão de rendimentos caracterizada por valores creditados em contas de depósito ou investimento, mantidas em instituições financeiras, em relação aos quais o contribuinte, regularmente intimado, não comprovou, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações, conforme Termo de Verificação em anexo. Infração capitulada no artigo 42 da Lei nº 9.430; artigo 4º da Lei nº 9.481, de 1997 e artigo 1º da Lei nº 10.451, de 2002.

As Auditoras-Fiscais da Receita Federal do Brasil, responsáveis pela constituição do crédito tributário, esclarecem, ainda, através do Termo de Verificação Fiscal (fls. 123/127), entre outros, os seguintes aspectos:

- que o contribuinte em epígrafe é co-titular de conta-corrente nº 0001-504370-001, junto ao Delta National Bank and Trust Company, nos Estados Unidos da América, por tratar-se de procurador autorizado a assinar pela empresa Hodge Hall Investments Inc. titular da referida conta, conforme cópias autenticadas, de extratos bancários e documento denominado “Power of Attorney” (em anexo), enviadas pelo Consulado do Brasil em Nova Iorque ao Ministério da Justiça – Divisão de Combate a Crimes Financeiros, que evidenciam indelevelmente o poder de procurador outorgado ao contribuinte para praticar, em seu nome, quaisquer atos, envolvendo a livre movimentação de valores, comprovando assim a co-titularidade do mesmo sobre a conta bancária em evidência;

- que intimado a esclarecer, por escrito, a origem dos créditos e a comprovar a devida tributação constantes da conta-corrente já mencionada, concernentes aos anos-calendário de 2001 e de 2002, em US\$ (dólares americanos), o contribuinte, embora tenha confirmado ter sido procurador da empresa no período fiscalizado, nada comprovou relativamente à origem dos recursos depositados ou à sua efetiva tributação;

- que, assim, considerando-se que, com a publicação da Lei nº 9.430, de 1996 e acréscimos do artigo 58 da MP nº 66, de 2002, convalidada pela Lei nº 10.637, de 2002, os valores depositados em contas-correntes no Brasil ou no exterior estão sujeitos à comprovação da origem dos recursos utilizados para esse fim e que tal comprovação não ocorreu por parte do co-titular acima qualificado, lavrou-se o presente Termo de Verificação Fiscal, no qual relaciona-se os créditos realizados na referida conta bancária, não declarados ao Fisco Federal;

- que observe-se que os valores a seguir discurridos, a serem utilizados como base de cálculo, foram convertidos em moeda nacional com base na taxa de câmbio fixada para a compra pelo Banco Central do Brasil, em vigor na data do depósito e divididos igualmente entre os co-titulares da conta, em número de dois, cabendo ao contribuinte em epigrafe a responsabilidade pela metade dos valores depositados, com fundamento no art. 58 da Lei nº 10.637, de 2002, que acrescentou o § 6º ao art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996.

Irresignado com o lançamento, o autuado apresenta, tempestivamente, em 25/05/07, a sua peça impugnatória de fls. 146/172, solicitando que seja acolhida à impugnação e determinado o cancelamento do crédito tributário, com base, em síntese, nos seguintes argumentos:

- que, de início, mister reconhecer-se a decadência dos valores lançados com relação aos fatos geradores referentes a todo o ano-calendário de 2001 e janeiro de 2002;

- que o imposto de renda é, por excelência, tributo sujeito ao lançamento por homologação uma vez que a legislação determina ao sujeito passivo a antecipação do pagamento do imposto devido sem o prévio exame da autoridade administrativa (art. 150 do CTN);

- que, não havendo a União Federal se manifestado durante todo o período decorrido entre o fato gerador e a ciência do presente lançamento, encontra-se fulminado pela decadência todo o período referente ao ano-calendário de 2001 e a março de 2002, não podendo mais ser constituído o crédito tributário;

- que padece de validade o auto de infração em questão, também, em razão da indicação equivocada do sujeito passivo da pretensa obrigação tributária;

- que no caso do Imposto de Renda das Pessoas Físicas, o sujeito passivo é toda a pessoa física que, ao longo de um período, auferir renda (assim compreendida como sendo o efetivo acréscimo patrimonial). Ou seja, o sujeito passivo, para que seja assim denominado, precisa realizar um determinado fato legalmente descrito, conhecido como fato gerador;

- que, de acordo com o artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, é que se presumirá omissão de receita a realização de depósitos em conta de depósito ou investimento de determinado contribuinte, quando a origem destes não for devidamente comprovada pelo sujeito passivo;

- que, ocorre que, no caso em exame, a titularidade da conta questionada não é do sujeito passivo identificado pelo auto de infração;

- que importante considerar que nos termos de intimação recebidos pelo impugnante antes da lavratura do auto de infração, o auditor relata, de forma expressa e inquestionável, que a conta nº 0001-504370-001, junto ao Delta National Bank and Trust Company é de titularidade de Hodge Hall Investments Inc., sendo o impugnante procurador de

citada empresa, como este amplamente reconheceu em todos os seus esclarecimentos apresentados;

- que, cabe observar que, novamente, no “Termo de Verificação Fiscal” que acompanhou o auto de infração, a autoridade administrativa lançadora reconhece que a suposta conta no exterior é da empresa Hodge Hall Investment Inc. O referido relatório reconhece, também, de forma expressa, que o impugnante foi procurador da referida pessoa jurídica na época dos fatos questionados. Entretanto, sem qualquer justificativa legal, através de mera presunção, resta afirmado no lançamento que o impugnante seria co-titular da citada conta pelo simples fato de figurar como procurador da pessoa jurídica;

- que, o impugnante não é titular da conta corrente questionada pelo Fisco Federal, não consta, como beneficiário desta. Sua única relação com a empresa em questão é a de procurador. É certo afirmar que as pessoas do procurador e outorgante não podem se confundir, como pretende o lançamento ora impugnado;

- que é importante considerar, ainda, que não restou comprovado que o impugnante, como procurador, houvesse auferido qualquer rendimento tributado pelo imposto de renda ou houvesse obtido qualquer benefício econômico;

- que considerando que a autoridade fiscalizadora não produziu prova inequívoca da realização do fato gerador pelo impugnante, reconhecendo, inclusive, que a titularidade da conta existente no exterior é da empresa Hodge Hall Investments Inc., sendo o impugnante mero procurador daquela; bem como em razão dos documentos ininteligíveis apresentados como justificativa da infração tributária em questão em verdadeiro confronto à lei, não há como persistir o lançamento ora impugnado;

- que, quanto a inobservância do princípio da territorialidade, é de se dizer que o ordenamento jurídico tributário é constituído de diversos princípios, os quais visam a limitar o poder de tributar e a aplicação da legislação tributária;

- que entre os princípios tributários encontramos o princípio da territorialidade, que determina que a norma tributária apenas terá eficácia e validade dentro dos limites geográficos do ente político que a editou;

- que o titular da conta corrente questionada pela fiscalização é pessoa jurídica sediada (“residente”) nas Ilhas Virgens Britânicas. A conta corrente questionada está localizada em Nova Iorque, nos Estados Unidos, sendo que os eventuais rendimentos são percebidos naquele país. O impugnante, como reconhecido pela própria fiscalização, é, tão-somente, procurador, no Brasil, da sociedade constituída nas Ilhas Virgens Britânicas. Não foi comprovada, pela fiscalização, embora lhe coubesse esse ônus, qualquer relação entre a citada empresa estrangeira e o impugnante que não a de representação, não havendo sequer indícios de que este seja beneficiário de eventuais rendimentos em virtude da conta corrente no exterior;

- que a autoridade autuante aplicou, ao valor exigido no presente auto de infração, multa no percentual de 150%, com fundamento no artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430, de 1996;

- que cumpre esclarecer que a autuação fiscal só pode ser feita tendo em vista a existência de elementos fáticos concretos, plausíveis e claramente demonstrados, o que não

ocorreu no caso dos autos, quando o auditor fiscal não demonstrou, de forma clara e justificada a ocorrência de fraude ou sonegação que justificasse a aplicação da multa de 150%;

- que ainda que não sejam reconhecidos os argumentos supra aduzidos, o que se admite apenas por hipótese, o auto de infração também não poderá proceder em razão de irregularidade no cálculo do imposto de renda devido sobre os supostos rendimentos apurados pela autoridade fiscalizadora;

- que na elaboração do cálculo do valor devido a título de imposto a autoridade autuante, embora informe a parcela a deduzir, não procede, efetivamente, ao desconto do referido valor do montante devido, o que representa afronta ao princípio da progressividade, que é inerente ao imposto de renda.

Após resumir os fatos constantes da autuação e as principais razões apresentadas pelo impugnante, os membros da Sétima Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo – SP II, concluíram pela procedência da ação fiscal e pela manutenção do crédito tributário, com base, em síntese, nas seguintes considerações:

- que, quanto a decadência, é de se dizer que com o advento da Lei nº 7.713, de 1988, o imposto de renda das pessoas físicas passou a ser devido, mensalmente, à medida em que os rendimentos e ganhos de capital foram percebidos. Porém, a Lei nº 8.134, de 1990, fixou deduções que seriam utilizadas apenas na declaração de ajuste mensal e manteve o IRPF devido mensalmente, mas a título de antecipação;

- que em relação ao lançamento correspondente à omissão de rendimentos, o fisco somente terá condições de apurar esses valores no momento da apresentação da declaração de ajuste anual pelo contribuinte. Em consequência, considera-se consumido o fato jurídico tributário em 31 de dezembro de cada ano-calendário. O imposto é devido à medida que os rendimentos forem percebidos, todavia somente com a declaração de rendimentos é que se tem condições de apurar o montante do imposto devido;

- que definido, portanto, que a decadência de lançamento de ofício deve ser determinada exclusivamente à luz do que dispõe o inciso I do artigo 173 do CTN, verifica-se, no caso do lançamento de ofício referente aos fatos geradores ocorridos no período de janeiro/2001 a dezembro/2001 e janeiro/2002 a março/2002, que, em 30/04/2007 (fl. 131), data da ciência do Auto de Infração de fls. 131/133, não estava extinto o direito de o Fisco efetuar o lançamento em tela;

- que argúi que o impugnante não é titular da conta corrente questionada pelo fisco, não consta, sequer como beneficiário desta. Que sua única relação com a empresa Hodge Hall Investment Inc. sediada nas Ilhas Virgens Britânicas é a de procurador. Que não existe qualquer prova de que o fato gerador da obrigação tributária tenha sido praticado pelo impugnante. Que tal procedimento encontra-se em total afronta ao art. 142 do CTN. Que o impugnante não reconhece a titularidade de suposta conta, exercendo tão-somente a condição de procurador daquele identificado como titular;

- que desponta do exame dos documentos referentes à conta corrente nº 0001-504370-001, de titularidade da empresa Hodge Hall Investments Inc., junto ao Delta National Bank and Trust Company of New York, sito na cidade de Nova Iorque, EUA, entre eles “Comercial Bank Account Agreement”, “Signature Card”, “Power of Attorney”, “Resolution Consent By The Sole Director of Hodge Hall Investments Inc.,” “Certificate of Foreign Status of Beneficial Owner for United States Tax Withholding” e extratos bancários (fls. 49/121/, enviados pelo Consulado do Brasil em Nova Iorque ao Ministério da Justiça –

Divisão de Combate a Crimes Financeiros, que, conforme concluiu a autoridade fiscal no Termo de Verificação Fiscal (fl.123), o impugnante é um dos co-titulares da referida conta;

- que evidências claras nesse sentido são fornecidas pela própria constituição da empresa Hodge Hall Investments Inc., sob a égide da legislação estrangeira, num paraíso fiscal, com sede na Vanterpollo Plaza 2º Floor, Wickhans Cay, Road Town, Tortola, Ilhas Virgens Britânicas, o mesmo endereço de tantas outras Shell companies “brasileiras”, muitas delas sob investigação das autoridades americanas e brasileiras. Uma característica comum que se desdobra nelas, é que a sua maioria é operada inteiramente por seus procuradores assim constituídos, tal como acontece no caso presente, que abrem as contas bancárias em nome das offshores, gerindo/ordenando/controlando toda movimentação financeira;

- que, nesse sentido, verifica-se do exame do “Commercial Bank Account Agreement” (fls. 49/55) e do “Signature Crd” (fls. 54/55), que o impugnante é um dos signatários responsáveis pela abertura/movimentação da conta nº 0001-504370-001 no Delta National Bank and Trust Company of New York. Seu nome e sua assinatura constam, também, de documento do Department of the Treasury – Internal Revenue Service denominado “Certificate of Foreign Status of Beneficial Owner for United States Tax Withholding” (fl. 63), bem como das correspondências endereçadas ao Delta National Bank pela Hodge Hall Investments Inc. (fls.61/62). O documento intitulado “Power of Attorney” (fls. 56/59) comprova os poderes de representação, diga-se amplos e ilimitados, que a offshore Hodge Hall Investments Inc. outorgou para as pessoas de Carlos Eduardo Schahin, Eugenio Bergamo e Sandro Tordim. O documento de fl. 60 denominado “Resolution Consent By The Sole Director of Hodge Hall Investments Inc.” traz a ata de Diretoria da Hodge Hall Investments Inc. concedendo tal procuração às pessoas retrocitadas;

- que conforme restou relatado no Termo de Verificação Fiscal (fl. 123), dito documento denominado “Power of Attorney” (fls. 56/59) constitui a evidência indelegável da co-titularidade, de fato, que o impugnante exercia/detinha sobre a aludida conta bancária;

- que pode-se dizer que a procuração é apenas um instrumento de que o impugnante lançou mão objetivando, provavelmente, ocultar a real titularidade da conta, da qual o interessado é um dos co-titulares;

- que, ademais, o exame dos extratos bancários da conta nº 0001-504370-001, aberta/mantida junto ao Delta National Bank and Trust Company of New York (fls. 64/121), demonstra que o impugnante se relacionava com diversas outras contas pertencentes aos doleiros brasileiros, sob investigação das autoridades brasileiras, entre as quais GATEX CORP, LESPAN, BRAZA CORP.;

- que depreende-se, assim, da análise do conjunto da documentação juntada nos autos, que há um feixe convergente de fatos demonstrando que a offshore Hodge Hall Investments Inc. era apenas a titular formal da conta nº 0001-504370-001, utilizada para ocultar os reais titulares da conta, os “donos efetivos do dinheiro”;

- que os documentos de fls. 49/121 enviados pelo Consulado-Geral do Brasil em Nova Iorque (cópias devidamente autenticadas) apontam o impugnante como um dos co-titulares, de fato, da conta bancária em exame. Diversamente do que aduz o interessado, tais documentos demonstram, claramente, o nexo causal que existe entre a offshore Hodge Hall Investments Inc. sediada nas Ilhas Virgens Britânicas (paraíso fiscal), e o impugnante, que era quem verdadeiramente fazia a movimentação financeira da conta bancária 0001-504370-001

aberta no Delta National Bank and Trust Company of New York (fls. 49/55), ao abrigo do documento titulado "Power of Attorney" (fls. 56/60), juntamente com Carlos Eduardo Schahin. Escorado nesse documento, o impugnante praticava todo e qualquer ato envolvendo a livre movimentação de valores. Nesse sentido, o documento de abertura da dita conta bancária e o cartão de assinatura (fls. 49/55) vem confirmar, de forma inequívoca, que o impugnante é diretamente responsável pela abertura/movimentação da referida conta. Nota-se, ainda, que é ele, também, quem assina ao lado de Carlos Eduardo Schahin, o "Certificate of Foreign of Beneficial Owner for United States Tax Withholding" (fl. 63) perante o fisco americano;

- que a própria configuração da empresa Hodge Hall Investments Inc., offshore com sede em paraíso fiscal (Ilhas Virgens Britânicas), constituída para funcionar somente por meio de seus procuradores autorizados, denota o propósito de ocultar a identidade dos reais titulares da conta bancária 001-504370-001 aberta no Delta National and Trust Company of New York, bem como dos efetivos "donos do dinheiro";

- que, outrossim, os documentos de fls. 49/63 são de pleno conhecimento/domínio do impugnante, porque neles constam o nome e/ou a assinatura de SANDRO TORDIN, descabendo, por completo, a acusação de documentos ininteligíveis, não podendo, por óbvio, ser causa de cerceamento do direito de defesa. O mesmo pode-se dizer da documentação relativa à movimentação financeira da conta 0001-504370-001 (fls. 64/121), pois que, também, referem-se a documentos de inteiro conhecimento/domínio do impugnante, como bem demonstram os documentos de fls. 49/63;

- que restando caracterizada a utilização de interposta pessoa, a offshore Hodge Hall Investments Inc., para ocultar os reais titulares da conta em exame, cabe exigir do impugnante (residente no Brasil), na condição de efetivo co-titular da conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira localizada em Nova Iorque, o crédito tributário correspondente aos depósitos sem comprovação de origem e não declarados ao fisco;

- que tratando-se, no caso, de contribuinte residente no Brasil, que segundo indicam os documentos acostados nos autos, fez movimentação financeira no exterior, utilizando-se da conta nº 0001-5043-001 aberta em nome de interposta pessoa, no Delta National Bank and Trust Company of New York (extratos de fls. 64/121), e não tendo o impugnante logrado comprovar, seja no curso da ação fiscal, seja na fase impugnatória, a origem dos valores nela creditados, correto o procedimento fiscal que lançou na pessoa do impugnante a metade dos rendimentos omitidos caracterizados por depósitos bancários de origem não comprovada;

- que não se tratando, aqui, de rendimentos auferidos no exterior por residente no exterior, não há como prosperar as argumentações expendidas pelo impugnante com base no princípio da territorialidade;

- que a movimentação financeira da conta bancária aberta no Delta National Bank and Trust Company of New York, em nome da offshore Hodge Hall Investments Inc. (interposta pessoa), realizada pelo impugnante sob o manto do instrumento denominado "Power of Attorney", visando ocultar os reais titulares da conta, entre os quais ele próprio, bem como a omissão, na declaração do imposto de renda pessoa física dos anos-calendário de 2001 e 2002, tanto dos recursos em numerários que o impugnante possuía no exterior, quanto da existência da citada offshore, evidenciadas por meio de provas robustas juntadas nos autos, autorizam a aplicação da multa de 150%, por restar evidenciado o intuito doloso do contribuinte.

As ementas que consubstanciam a decisão de Primeira Instância são as seguintes:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2001, 2002

Ementa: DECADÊNCIA.

Tratando-se de lançamento ex officio, a regra aplicável na contagem do prazo decadencial é a estatuída pelo art. 173, I, do Código Tributário Nacional, iniciando-se o prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Os rendimentos omitidos apurados com base em depósitos bancários sem comprovação de origem, embora sujeitos à tributação no mês da sua percepção, estão também sujeitos ao ajuste na declaração anual, pelo que a contagem do prazo decadencial não é mensal, contados do mês em que o crédito foi efetuado pela instituição financeira.

ILEGITIMIDADE PASSIVA.

Existindo nos autos elementos que identificam o contribuinte como sendo o titular de fato da conta bancária mantida no exterior, não há como prosperar a alegação de erro na identificação do sujeito passivo.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS.

Caracterizam omissão de rendimentos, sujeitos ao lançamento de ofício, os valores creditados em contas de depósito mantidas junto às instituições financeiras, em relação aos quais o contribuinte, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

Quando provado que os valores creditados na conta de depósito ou de investimento pertencem a terceiro, evidenciando interposição de pessoa, a determinação dos rendimentos ou receitas será efetuada em relação ao terceiro, na condição de efetivo titular da conta de depósito ou de investimento.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

Configurado o dolo, impõe-se ao infrator a aplicação da multa qualificada prevista na legislação de regência.

Lançamento Procedente.

Cientificado da decisão de Primeira Instância, em 15/04/08, conforme Termo constante às fls. 209/210 e 215 e, com ela não se conformando, o contribuinte interpôs, em tempo hábil (14/05/08), o recurso voluntário de fls. 216/261, instruído pelos documentos de fls. 262/264, no qual demonstra irresignação contra a decisão supra, baseado, em síntese, nas mesmas razões expendidas na fase impugnatória.

É o Relatório.

EM BRANCO

Voto Vencido

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.

A irregularidade em discussão, nesta fase recursal, versa tão-somente sobre a omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários cuja origem não foi comprovada, amparado no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996.

Inconformado, em virtude de não ter logrando êxito na instância inicial, o contribuinte apresenta a sua peça recursal a este E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais pleiteando a reforma da decisão prolatada na Primeira Instância onde, argúi, preliminarmente, a decadência do período anterior a fevereiro de 2002 e a nulidade do auto de infração amparado nas teses de: cerceamento do direito de defesa pela falta de demonstrativo da base de cálculo, base de cálculo irreal e período de apuração incorreto e ilegitimidade passiva do autuado e, no mérito, tece várias considerações sobre a impossibilidade de se tributar os depósitos bancários.

Desta forma, a discussão neste colegiado se prende as preliminares de decadência e nulidade do lançamento e, no mérito, a discussão se prende sobre o artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, que prevê a possibilidade de se efetuar lançamentos tributários por presunção de omissão de rendimentos, tendo por base os depósitos bancários de origem não comprovada.

Quanto a preliminar de decadência, levantada pelo suplicante, sob o argumento de que o lançamento do imposto de renda das pessoas físicas é por homologação e que no caso do imposto de renda pessoa física o fato gerador ocorre mensalmente, só posso concordar com o recorrente de que a modalidade de lançamento a que se sujeita o imposto sobre a renda de pessoas físicas é a do lançamento por homologação, entretanto, discordo com a ocorrência mensal do fato gerador, pois no meu entendimento o fato gerador se completa no encerramento do ano-calendário. Ou seja, o fato gerador ocorre sempre em 31/12 do ano-calendário da ocorrência do fato. Assim, numa situação normal, ou seja, sem qualificação da multa de lançamento de ofício, o imposto lançado no exercício de 2002 já se encontrava alcançado pelo prazo decadencial na data da ciência do auto de infração (30/04/07), pois já venceu em 31/12/2006, de acordo com a regra contida no artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional.

Desta forma, em situações como dos autos é de suma importância se analisar, inicialmente, a possibilidade da qualificação da multa de lançamento de ofício, já que a análise do prazo decadencial depende da possibilidade ou não da multa ser qualificada.

Neste processo, em especial, se faz necessário ressaltar, que independentemente do teor da peça impugnatória e da peça recursal incumbe a este colegiado, verificar o controle interno da legalidade do lançamento, bem como, observar a jurisprudência dominante na Câmara, para que as decisões tomadas sejam as mais justas possíveis, dando o direito de igualdade para todos os contribuintes.

Não tenho dúvidas, que quando se trata de questões preliminares, tais como: nulidade do lançamento, decadência, erro na identificação do sujeito passivo, intempestividade da petição, erro na base de cálculo, aplicação de multa, etc, são passíveis de serem levantadas e apreciadas pela autoridade julgadora independentemente de argumentação das partes litigantes.

Faz se necessário esclarecer, que o julgador independe de provocação da parte para examinar a regularidade processual e questões de ordem pública aí compreendido o princípio da estrita legalidade que deve nortear a constituição do crédito tributário.

Assim sendo, neste processo, se faz necessário à evocação da justiça fiscal, no que se refere à multa qualificada aplicada, decorrente do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, que prevê sua aplicação nos casos de evidente intuito de fraude, conforme farta Jurisprudência emanada deste Egrégio Primeiro Conselho de Contribuintes, bem como da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

O auto de infração noticia a aplicação da multa de lançamento de ofício qualificada de 150%, sob argumento de que o contribuinte movimentou recursos no exterior que só foram possíveis de se constatar após se obter as informações da movimentação financeira executada no exterior, obtidas a partir da quebra de sigilo bancário internacional, cujos documentos (fls. 49/121) foram enviados pelo Consulado-Geral do Brasil em Nova Iorque (cópias devidamente autenticadas) apontam o recorrente como um dos co-titulares, de fato, da conta bancária em exame. Ou seja, a autoridade fiscal partiu da conclusão de que o contribuinte foi o beneficiário de recursos do exterior e que há elementos suficientes para a caracterização do intuito doloso.

Assim, verifica-se que a autoridade lançadora entendeu ser perfeitamente normal aplicar a multa de lançamento de ofício qualificada na constatação de omissão de rendimentos recebidos no exterior. Ou seja, a fiscalização amparou o lançamento sob o argumento de que nesses casos é possível inferir que o contribuinte deixou deliberadamente de informar rendimentos auferidos fazendo declarações falsas e apresentando provas materiais de conteúdo inexistente, formando a convicção de que a multa de ofício qualificada é aplicável já que está comprovado nos autos a intenção dolosa e fraudulenta na conduta adotada pelo contribuinte, com o propósito específico de impedir ou retardar o conhecimento das infrações, ocultando rendimentos auferidos e não declarados.

Entendeu, ainda, a autoridade lançadora, que restando demonstrado que o contribuinte deixou de informar rendimentos em sua declaração de ajuste anual omitindo recursos provenientes do exterior caracterizando omissão de rendimentos, outra não é a conclusão de que houve, concretamente, conduta tendente manter distante da tributação montantes significativos de rendimentos auferidos, mas que foi detectado pelo lançamento.

Ora, com a devida vênia, a prestação de informações ao fisco, em resposta à intimação, divergente de dados levantados pela fiscalização ou a falta de inclusão, na Declaração de Ajuste Anual, de valores representativos de rendimentos tributáveis ocasionando o retardamento do imposto a pagar, independentemente, da habitualidade e do montante utilizado, caracteriza falta simples de omissão de rendimentos, porém, não caracteriza evidente

intuito de fraude, que justifique a imposição da multa qualificada de 150%, prevista no inciso II, do artigo 44, da Lei nº 9.430, de 1996, pelas razões abaixo expostas.

Da análise, dos autos do processo, é cristalino a conclusão de que a multa qualificada foi aplicada em decorrência de que a autoridade fiscal entendeu que estaria caracterizado o evidente intuito de fraude, já que o contribuinte teria se utilizado de meios escusos para deixar a margem da tributação rendimentos recebidos, deixando, desta forma, de oferecer a tributação rendimentos auferidos. Ou seja, entendeu a autoridade lançadora que o contribuinte como um dos co-titulares, de fato, da conta bancária em exame, comprovado através do nexo causal que existe entre a offshore Hodge Hall Investments Inc. sediada nas Ilhas Virgens Britânicas e o recorrente, era quem verdadeiramente fazia a movimentação financeira da conta bancária 0001-504370-001 aberta no Delta National Bank and Trust Company of New York (fls. 49/55), ao abrigo do documento titulado "Power of Attorney" (fls. 56/60), juntamente com Carlos Eduardo Schahin. Entendeu, ainda, que escorado nesse documento, o recorrente praticava todo e qualquer ato envolvendo a livre movimentação de valores.

Ora, com a devida vênia, o máximo que poderia ter acontecido é a autoridade lançadora desconsiderar os dados e provas apresentadas (matéria de prova) e constituir o lançamento do crédito tributário respectivo a título de omissão de rendimentos, no titular de fato, já que neste caso, específico, a movimentação era feita através de procuração, o que a meu ver caracteriza irregularidade simples penalizada pela aplicação da multa de lançamento de ofício normal de 75%, já que a irregularidade apontada não poderia ser motivo para qualificação da multa, já que ausente conduta material bastante para a sua caracterização.

Verifica-se, que os elementos de prova que serviram para subsidiar o procedimento fiscal em curso, foram obtidos nas instituições financeiras em que a offshore Hodge Hall Investments Inc. possuía conta e que ele (o suplicante) como titular de fato, não logrou, a princípio, êxito em fornecer contra provas demonstrando a origem destes recursos. Ou seja, o suplicante não conseguiu provar que os recursos tinham origem justificada, razão pela qual a autoridade fiscal, por dever de ofício, teria que considerar como omissão de rendimentos, já que o suplicante utilizou os recursos envolvidos em proveito próprio.

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

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

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

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

Da mesma forma, a prestação de informações ao fisco, em resposta à intimação emitida divergente de dados levantados pela fiscalização; a movimentação de recursos em conta bancária em nome do titular não declarada (no Brasil ou no exterior), bem como a movimentação de conta bancária em nome de pessoa jurídica, movimentada de fato, única e exclusivamente, por interesse de pessoa física, como se fosse a título de procurador de pessoa jurídica, assim como apuração de acréscimo patrimonial a descoberto, não evidencia o evidente intuito de fraude, que justifique a imposição da multa qualificada de 150%, prevista no inciso II, do artigo 44, da Lei nº 9.430, de 1996.

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

Ademais, a bem da verdade, a autoridade lançadora não se preocupou em justificar as razões da qualificação da multa de ofício, nem ao menos indicou os dispositivos infringidos.

Nos casos de lançamentos tributários tendo por base a presunção legal de omissão de rendimentos, vislumbra-se um lamentável equívoco por parte da autoridade lançadora. Nestes lançamentos, acumula-se a premissa que a simples falta de inclusão destes rendimentos omitidos na Declaração de Ajuste Anual, em razão da expressividade, estariam a evidenciar o evidente intuito de sonegar ou fraudar imposto de renda. Quando a autoridade lançadora age deste modo, aplica, no meu modo de entender, incorretamente a multa de ofício qualificada, pois, tais infrações não possuem o essencial, qual seja, o evidente intuito de fraudar. A prova, neste aspecto, deve ser material; evidente como diz a lei. A declaração inexata ou a movimentação de recursos financeiros no exterior, mesmo como titular de fato e não de direito, não seriam motivos, por si só, para qualificar a multa de ofício.

Com efeito, a qualificação da multa, nestes casos, importaria em equiparar uma infração fiscal de omissão de rendimentos, detectável pela fiscalização através da análise de suas contas bancárias, às infrações mais graves, em que seu responsável surrupia dados necessários ao conhecimento da fraude. A qualificação da multa, nestes casos, importaria em equiparar uma prática identificada de omissão de rendimentos, aos fatos delituosos mais ofensivos à ordem legal, nos quais o agente sabe estar praticando o delito e o deseja, a exemplo: da adulteração de comprovantes, da nota fiscal inidônea, movimentação de conta

bancária em nome fictício, movimentação bancária em nome de pessoas já falecidas, da falsificação documental, do documento a título gracioso, da falsidade ideológica, da nota fiscal calçada, das notas fiscais de empresas inexistentes (notas frias), das notas fiscais paralelas, do subfaturamento na exportação (evasão de divisas), do superfaturamento na importação (evasão de divisas), etc.

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

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

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

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

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

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

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO QUALIFICADA - EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO DA MULTA - Justifica-se a exigência da multa qualificada prevista no artigo 4º, inciso II, da Lei nº 8.218, de 1991, reduzida na forma prevista no art. 44, II, da Lei nº 9.430, de 1996, pois o contribuinte, foi devidamente intimado a declarar se possuía conta bancária no exterior, em diversas ocasiões, faltou com a verdade, demonstrando intuito doloso no sentido de impedir, ou no mínimo retardar, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador decorrente da percepção dos valores recebidos e que transitaram nesta conta bancária não declarada.

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

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO QUALIFICADA - FRAUDE - JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO DA MULTA - Qualquer circunstância que autorize a exasperação da multa de lançamento de ofício de 75%, prevista como regra geral, deverá ser minuciosamente justificada e comprovada nos autos. Além disso, para que a multa de 150% seja aplicada, exige-se que o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 1964. A falta de inclusão, como rendimentos tributáveis, na Declaração de Imposto de Renda, de valores que transitaram a crédito em conta corrente bancária pertencente ao contribuinte, caracteriza falta simples de omissão de rendimentos, porém, não caracteriza evidente intuito de fraude, nos termos do art. 992, inciso II, do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 1.041, de 1994.

Acórdão n.º 104-19.055, de 05 de novembro de 2002:

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO QUALIFICADA - JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO DA MULTA - EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - Qualquer circunstância que autorize a exasperação da multa de lançamento de ofício de 75%, prevista como regra geral, deverá ser minuciosamente justificada e comprovada nos autos. Além disso, para que a multa de 150% seja aplicada, exige-se que o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 1964. A falta de esclarecimentos, bem como o vulto dos valores omitido pelo contribuinte, apurados através de fluxo financeiro, caracteriza falta simples de presunção de omissão de rendimentos, porém, não caracteriza evidente intuito de fraude, nos termos do art. 992, inciso II do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 1.041, de 1994.

Acórdão n.º 102-45-584, de 09 de julho de 2002:

MULTA AGRAVADA - INFRAÇÃO QUALIFICADA - APLICABILIDADE - A constatação nos autos de que o sujeito passivo da obrigação tributária utilizou-se de documentação inidônea a fim de promover pagamentos a beneficiários não identificados, e considerando que estes pagamentos não transitaram pelas contas de resultado econômico da empresa,

vez que, seus valores foram levados e registrados em contrapartida com contas do Ativo Permanente, não caracteriza o tipo penal previsto nos arts. 71 a 73 da lei nº 4.503/64, sendo inaplicável à espécie a multa qualificada de que trata o artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430 de 27 de dezembro de 1996

Acórdão nº. 101-93.919, de 22 de agosto de 2002:

MULTA AGRAVADA – CUSTOS FICTÍCIOS – EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE – Restando comprovado que a pessoa jurídica utilizou-se de meios inidôneos para majorar seus custos, do que resultou indevida redução do lucro sujeito à tributação, aplicável é a penalidade exasperada por caracterizado o evidente intuito de fraude.

Acórdão nº. 104-19.454, de 13 de agosto de 2003:

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO QUALIFICADA - JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO DA MULTA – EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - Qualquer circunstância que autorize a exasperação da multa de lançamento de ofício de 75%, prevista como regra geral, deverá ser minuciosamente justificada e comprovada nos autos. Além disso, para que a multa de 150% seja aplicada, exige-se que o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº. 4.502, de 1964. A dedução indevida de despesa médica/instrução, rendimento recebido de pessoa jurídica não declarados, bem como a falta de inclusão na Declaração de Ajuste Anual, como rendimentos, os valores que transitaram a crédito (depósitos) em conta corrente pertencente ao contribuinte, cuja origem não comprove caracteriza, a princípio, falta simples de redução indevida de imposto de renda e omissão de rendimentos, porém, não caracteriza evidente intuito de fraude, nos termos do art. 992, inciso II do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 1.041, de 1994, já que a fiscalização não demonstrou, nos autos, que a ação do contribuinte teve o propósito deliberado de impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, utilizando-se de recursos que caracterizam evidente intuito de fraude.

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

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

Acórdão n.º 104-19.386, de 11 de junho de 2003:

MOVIMENTAÇÃO DE CONTAS BANCÁRIAS EM NOME DE TERCEIROS E/OU EM NOME FICTÍCIOS – COMPENSAÇÃO DE IMPOSTO DE RENDA NA FONTE DE EMPRESA DESATIVADA - MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO QUALIFICADA – EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO DA MULTA – Cabível a exigência da multa qualificada prevista no artigo 4.º, inciso II, da Lei n.º 8.218, de 1991, reduzida na forma prevista no art. 44, II, da Lei n.º 9.430, de 1996, quando o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 1964. A movimentação de contas bancárias em nome de terceiros e/ou em nome fictício, devidamente, comprovado pela autoridade lançadora, circunstância agravada pelo fato de não terem sido declarados na Declaração de Ajuste Anual, como rendimentos tributáveis, os valores que transitaram a crédito nestas contas corrente cuja origem não comprove, somado ao fato de não terem sido declaradas na Declaração de Bens e Direitos, bem como compensação na Declaração de Ajuste Anual de imposto de renda na fonte como retido fosse por empresa desativada e com inscrição bloqueada no fisco estadual, caracterizam evidente intuito de fraude nos termos do art. 992, inciso II, do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto n.º 1.041, de 1994 e autoriza a aplicação da multa qualificada.

Acórdão n.º 106-12.858, de 23 de agosto de 2002:

MULTA DE OFÍCIO – DECLARAÇÃO INEXATA – A ausência de comprovação da veracidade dos dados consignados nas declarações de rendimentos entregues, espontaneamente ou depois de iniciado o procedimento de ofício, implica em considerá-las inexatas e, nos termos da legislação tributária vigente, autoriza a aplicação da multa de setenta e cinco por cento nos casos de falta de declaração ou declaração inexata, calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo.

Acórdão n.º 101-93.251, de 08 de novembro de 2000:

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO. AGRAVAMENTO. Comprovado o evidente intuito de fraude, a penalidade aplicável é aquela prevista no artigo 44, II, da Lei n.º 9.430, de 1996.

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

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

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

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

(...)

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

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

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

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

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

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

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

Como se vê, a fraude se caracteriza em razão de uma ação ou omissão, de uma simulação ou ocultação, e pressupõe sempre a intenção de causar dano à Fazenda Pública, num propósito deliberado de se subtrair no todo ou em parte a uma obrigação tributária. Nesses casos, deve sempre estar caracterizada a presença do dolo, um comportamento intencional, específico, de causar dano à fazenda pública, onde se utilizando subterfúgios se esconde a ocorrência do fato gerador ou retardam o seu conhecimento por parte da autoridade fazendária.

Nos casos de realização das hipóteses de fato de conluio, fraude e sonegação, uma vez comprovadas estas e por decorrência da natureza característica desses tipos, o legislador tributário entendeu presente o “intuito de fraude”.

Em outras palavras, a fraude é um artifício malicioso que a pessoa emprega com a intenção de burlar, enganar outra pessoa ou lesar os cofres públicos, na obtenção de benefícios ou vantagens que não lhe são devidos.

A falsidade ideológica consiste na omissão, em documento público ou particular, de declaração que dele deveria constar, ou nele inserir ou fazer inserir declaração falsa ou diversa da que deveria ser escrita, com o fim de criar obrigação ou alterar a verdade sobre fato juridicamente relevante.

Juridicamente, entende-se por má-fé todo o ato praticado com o conhecimento da maldade ou do mal que nele se contém. É a certeza do engano, do vício, da fraude.

O dolo implica conteúdo criminoso, ou seja, a intenção criminosa de fazer o mal, de prejudicar, de obter o fim por meios escusos. Para caracterizar dolo, o ato deve conter quatro requisitos essenciais: (a) o ânimo de prejudicar ou fraudar; (b) que a manobra ou artifício tenha sido a causa da feitura do ato ou do consentimento da parte prejudicada (c) uma relação de causa e efeito entre o artifício empregado e o benefício por ele conseguido; e (d) a participação intencional de uma das partes no dolo.

Como se vê, exige-se, portanto, que haja o propósito deliberado de modificar a característica essencial do fato gerador do imposto, quer pela alteração do valor da matéria tributável, quer pela exclusão ou modificação das características essenciais do fato gerador, com a finalidade de se reduzir o imposto devido ou evitar ou diferir seu pagamento. Inaplicável nos casos de presunção simples de omissão de rendimentos / receitas ou mesmo quando se tratar de omissão de rendimentos / receitas de fato.

No caso de realização da hipótese de fraude, o legislador tributário entendeu presente, *ipso facto*, o “intuito de fraude”. E nem poderia ser diferente, já que por mais abrangente que seja a descrição da hipótese de incidência das figuras tipicamente penais, o elemento de culpabilidade, dolo, sendo-lhes inerente, desautoriza a consideração automática do intuito de fraudar.

O intuito de fraudar referido não é todo e qualquer intuito, tão somente por ser intuito, e mesmo intuito de fraudar, mas há que ser intuito de fraudar que seja evidente.

O ordenamento jurídico positivo dotou o direito tributário das regras necessárias à avaliação dos fatos envolvidos, peculiaridades, circunstâncias essenciais, autoria e graduação das penas, impescindindo o intérprete, julgador e aplicador da lei, do concurso e/ou dependência do que ficar ou tiver que ser decidido em outra esfera.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Acórdão n.º 103-07.115, de 1985:

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

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

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

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

Assim, entendo que, no caso dos autos, não se percebe, por parte do contribuinte, a prática de ato doloso para a configuração do ilícito fiscal. A informação de que o suplicante não logrou comprovar a origem dos recursos transitados no exterior, bem como deixou de lançar rendimentos em valores expressivos e de forma continuada, para mim caracteriza motivo de lançamento de multa simples sem qualificação.

Para concluir é de se reforçar, mais uma vez, que a simples glosa de despesas ou a simples omissão de rendimentos não dá causa para a qualificação da multa. A infração a dispositivo de lei, mesmo que resulte diminuição de pagamento de tributo, não autoriza presumir intuito de fraude. A inobservância da legislação tributária tem que estar acompanhada de prova que o sujeito empenhou-se em induzir a autoridade administrativa em erro quer por

forjar documentos quer por ter feito parte em conluio, para que fique caracterizada a conduta fraudulenta.

Desta forma, só posso concluir pela inaplicabilidade da multa de lançamento de ofício qualificada, devendo a mesma ser reduzida para aplicação de multa de ofício normal de 75%.

Com a desqualificação da multa de lançamento de ofício, indiscutivelmente, neste processo, ocorreu a decadência, relativo ao ano-calendário de 2001, baseado na jurisprudência, deste Conselho de Administrativo de Recursos Fiscais, que firmou entendimento no sentido de que a modalidade de lançamento a que se sujeita o imposto sobre a renda de pessoas físicas é a do lançamento por homologação, cujo fato gerador se completa no encerramento do ano-calendário e em assim sendo, o imposto lançado relativo ao exercício de 2002, já se encontrava alcançado pelo prazo decadencial na data da ciência do auto de infração (30/04/07), de acordo com a regra contida no artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional.

Quanto à decadência do direito de a Fazenda Pública constituir crédito tributário estou filiado a corrente que defende que a modalidade de lançamento a que se sujeita o imposto sobre a renda de pessoas físicas é a do lançamento por homologação, cujo fato gerador se completa no encerramento do ano-calendário, ou seja, em 31 de dezembro de cada ano-calendário.

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 complexivo é o imposto de renda da pessoa física, apurado no ajuste anual.

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

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

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

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

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

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

No lançamento por homologação, o direito subjetivo da Fazenda Nacional em constituir créditos tributários decai em cinco anos a contar da ocorrência do fato impositivo, 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, é de se refutar, também, o argumento daqueles que entendem que só pode haver homologação se houver pagamento e, por consequência, como o lançamento efetuado pelo fisco decorre da falta de recolhimento de imposto de renda, o procedimento fiscal não mais estaria no campo da homologação, deslocando-se para a modalidade de lançamento de ofício, sempre sujeito à regra geral de decadência do art. 173 do Código Tributário Nacional.

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

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

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

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

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

Assim sendo, ainda que não haja pagamento, ocorrendo o fato impositivo, isto é, nascida à obrigação tributária, após o decurso de 5 (cinco) anos considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito tributário se a Fazenda, nesse período, permanecer silente, privilegiando o princípio que o direito não socorre ao que dorme.

Não há dúvidas, de que o legislador tributário, com a criação do lançamento por homologação, procurou uma forma de contornar a problemática da estrita vinculação do ato de lançamento à autoridade administrativa (daí a impossibilidade no direito pátrio de se falar no impropriamente denominado "autolancamento") a despeito da existência de tributos cuja natureza exige a sua apuração, quantificação e, conforme o caso, o seu recolhimento, sem prévia manifestação da administração (exs: tributos sujeitos à retenção na fonte e os impostos indiretos, tais como o ICMS e o IPI). A doutrina, no entanto, diante à insuficiência da construção normativa engendrada pelo legislador tributário, identifica contradições e incoerências no tratamento da matéria.

Da mesma forma, não há dúvidas, que a homologação expressa ou tácita termina sendo a forma pela qual o fisco, concordando com a apuração realizada pelo contribuinte, realiza o lançamento tributário.

Assim, objeto da homologação é a atividade de apuração, e não o pagamento do tributo.¹

É a atividade que, diante de determinada situação de fato, afirma existente o tributo e apura o montante devido, ou afirma inexistente o tributo e assim ausente a possibilidade de constituição de crédito tributário. É aquela atividade que, sendo privativa da autoridade administrativa, é em certos casos, por força de lei, desenvolvida pelo contribuinte e assim, para que possa produzir os efeitos jurídicos do lançamento carece da homologação. Com esta a autoridade faz sua aquela atividade de fato desempenhada pelo contribuinte. Assim, se o contribuinte fez a apuração e informou o valor do tributo ao fisco, prestando a informação (DCTF, GIA, etc.), a autoridade administrativa pode fazer o lançamento, simplesmente homologando aquela apuração feita pelo contribuinte, e se não houve o pagamento, notificá-lo para pagar, tal como se houvesse terminado um procedimento administrativo de lançamento de ofício.

Não obstante o art. 150, em seu parágrafo primeiro, refira-se à homologação do lançamento, e em seu parágrafo quarto contenha a expressão "considera-se homologado o lançamento", na verdade não se homologa o lançamento, pois o lançamento, nesta hipótese, consiste precisamente na homologação. Homologação da atividade de apuração ou determinação do valor do tributo e, sendo o caso, da penalidade, que a final consubstanciam o crédito tributário. O que existe antes da homologação não é, em termos jurídicos, um lançamento. Toda a atividade material desenvolvida pelo contribuinte para a determinação do valor devido ao fisco não é, do ponto de vista rigorosamente jurídico, o lançamento, pois esta é atividade privativa da autoridade administrativa. Atividade que, em se tratado de lançamento

¹ SAKAKIHARA, 1999, p. 584

por homologação, consiste simplesmente na homologação. (É certo que o § 1º, do art. 150, referindo-se à homologação do lançamento, parece admitir que se deve considerar a atividade de apuração, desenvolvida pelo contribuinte, como lançamento. Cuida-se, porém, de simples impropriedade terminológica. A palavra lançamento, aí, está empregada no sentido de apuração do valor do tributo. Não no sentido técnico jurídico de constituição do crédito tributário).

Neste momento, acreditamos ser interessante fazer uma abordagem nas formas de interpretações existentes:

A) Sujeito passivo apura e recolhe integralmente ou parcialmente o tributo devido: Quando o sujeito passivo apura o valor devido, e recolhe integralmente o tributo, trata-se da situação fática ideal que o legislador previu ao contemplar com um lapso temporal menor para a ocorrência da decadência. É a própria essência do lançamento por homologação. O *dies a quo*, ou o termo inicial para contagem do prazo decadencial, é a partir do fato gerador. Como suporte fático no do artigo 150, § 4.º do CTN. Quando o recolhimento é menor que o valor devido, ou seja, é parcial o posicionamento predominante na doutrina leva a considerar a hipótese como similar à anterior. Ou seja, independente se o recolhimento for integral ou parcial, o termo inicial para contagem se inicia da ocorrência do fato gerador.

B) Sujeito passivo apura e não recolhe o tributo devido: Essa hipótese provoca divergência na doutrina dependendo do entendimento adotado com relação ao objeto da homologação. Quando o objeto da homologação é o pagamento, e não ocorrendo, a regra a ser aplicada é do artigo 173, I do CTN, sendo o termo inicial para contagem do prazo decadencial o primeiro dia do exercício seguinte. Se, por acaso, o objeto da homologação é o procedimento realizado pelo sujeito passivo inclina-se a aceitar que o termo inicial obedecerá ao artigo 150, § 4.º do CTN.

C) Sujeito passivo não apura e não recolhe o tributo devido: Nessa situação, independentemente do posicionamento adotado com relação ao objeto da homologação, existem aqueles, que entendem que não há o que se homologar e nestes casos o Fisco deveria utilizar o lançamento de ofício, onde o *dies a quo*, para contagem do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte, na forma do artigo 173, I do CTN.

Entretanto, a minha posição pessoal é que objeto da homologação é a atividade exercida pelo contribuinte, e não o procedimento de apuração ou o pagamento do tributo. Aliás, esta é a posição majoritária no Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, órgão julgador de segunda instância dos processos em matéria tributária na área federal, conforme os acórdãos abaixo relacionados:

IRPF - DECADÊNCIA – TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - A regra de incidência de cada tributo é que define a sistemática de seu lançamento. O pagamento do tributo é irrelevante para a caracterização da natureza do lançamento tributário. O imposto de renda pessoa física é tributo que se amolda à sistemática prevista no art. 150 do CTN, chamado lançamento por homologação, de forma que o prazo decadencial é o previsto no parágrafo 4º do referido dispositivo. Recorrente : FAZENDA NACIONAL. Recorrida : 4ª CÂMARA DO 1º CONSELHO DE CONTRIBUINTES. Sessão de : 22 de setembro de 2005. Acórdão nº : CSRF/04-00.125.

DECADÊNCIA – LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO – Os tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa amoldam-se à sistemática de lançamento por homologação, prevista no art. 150 do CTN, hipótese em que o prazo decadencial tem como termo inicial à data da ocorrência do fato gerador. A ausência de recolhimento não desnaturaliza o lançamento, pois o que se homologa é a atividade exercida pelo sujeito passivo, da qual pode resultar ou não o recolhimento de tributo. Preliminar de decadência acolhida. Recurso especial da Fazenda Nacional conhecido e não provido. Sessão de: 11 de agosto de 2003. Acórdão nº CSRF/01-04.603.

Necessário ressaltar, que o art. 150 § 4º do CTN excepciona de sua contagem os casos em que se constatarem procedimentos dolosos, fraudulentos ou de simulação. Nestes casos não se observará a contagem do prazo a partir do fato gerador.

No que tange à fraude, merece transcrição à lição de SÍLVIO RODRIGUES (Direito Civil. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 226):

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

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

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

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

O fato jurídico da existência ou não de dolo, fraude ou simulação (parte final do art. 150, § 4º, do CTN) deve, para consecução dos objetivos estabelecidos nestes dispositivos, ser constituída na via administrativa, determinando, desse modo, a obrigatoriedade do lançamento de ofício (art. 149, VII, do CTN) ou a impossibilidade da extinção do crédito pela homologação tácita. Deve-se observar que a ocorrência de dolo, fraude ou simulação só é relevante nos casos de efetivo pagamento antecipado. Se não houver pagamento antecipado, seja porque o contribuinte não o efetuou, ou porque o tributo por sua natureza se sujeita ao lançamento de ofício, o dolo, a fraude e a simulação 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 CTN (lançamento por homologação); e a regra do art. 173, parágrafo único do CTN 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 CTN 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 CTN.

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

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

Assim sendo e tendo em vista, que o Código Tributário Nacional, como norma complementar à Constituição, é o diploma legal que detém legitimidade para fixar o prazo decadencial para a constituição dos créditos tributários pelo Fisco e inexistindo regra

específica, no tocante ao prazo decadencial aplicável aos casos de evidente intuito de fraude (fraude, dolo, simulação ou conluio) deverá ser adotada a regra geral contida no artigo 173 do CTN, tendo em vista que nenhuma relação jurídico-tributária poderá protelar-se indefinidamente no tempo, sob pena de insegurança jurídica.

No caso em exame, considerando que houve a desqualificação da multa ofício, reduzindo-a ao percentual de 75% e o fato gerador ocorreu em 31/12/2001, o lançamento poderia ter sido efetuado a partir do ano-calendário de 2002, tendo o prazo decadencial iniciado em 31/12/2001, vencendo-se em 31/12/2006 e a ciência do lançamento se deu em 30/04/2007 (fls. 151), está, parcialmente, acolhida a preliminar de decadência suscitada pelo recorrente.

Quanto as preliminares de nulidade do lançamento, por cerceamento do direito de defesa, argüidas pelo suplicante, sob o entendimento de que tenha ocorrido ofensa aos princípios constitucionais do devido processo legal, entendendo que a autoridade lançadora e administrativa feriram diversos princípios fundamentais, quais sejam: eleição de base de cálculo irreal, período de apuração incorreto, necessidade de produção de prova de titularidade de bens ou acréscimo patrimonial e inobservância do princípio da territorialidade.

Estas preliminares devem ser rejeitadas pelos motivos que se seguem.

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

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

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

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

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

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

O auto de infração, bem como a notificação de lançamento por constituírem peças básicas na sistemática processual tributária, a lei estabeleceu requisitos específicos para a sua lavratura e expedição, sendo que a sua lavratura tem por fim deixar consignado a ocorrência de uma ou mais infrações à legislação tributária, seja para o fim de apuração de um

crédito fiscal, seja com o objetivo de neutralizar, no todo ou em parte, os efeitos da compensação de prejuízos a que o contribuinte tenha direito, e a falta do cumprimento de forma estabelecida em lei torna inexistente o ato, sejam os atos formais ou solenes. Se houver vício na forma, o ato pode invalidar-se.

Ora, não procede à nulidade do lançamento argüida sob o argumento de que o auto de infração não foi lavrado dentro dos parâmetros exigidos pelo art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972.

Com a devida vênia, os documentos (fls. 49/121) enviados pelo Consulado-Geral do Brasil em Nova Iorque (cópias devidamente autenticadas) apontam o recorrente como um dos co-titulares, de fato, da conta bancária em exame. Tais documentos demonstram, claramente, o nexo causal que existe entre a offshore Hodge Hall Investments Inc. sediada nas Ilhas Virgens Britânicas (paraíso fiscal), e o recorrente, que era quem verdadeiramente fazia a movimentação financeira da conta bancária 0001-504370-001 aberta no Delta National Bank and Trust Company of New York (fls. 49/55), ao abrigo do documento titulado "Power of Attorney" (fls. 56/60), juntamente com Carlos Eduardo Schahin.

Os valores estão individualizados nos Demonstrativos e Relatórios de Fiscalização, que são partes integrantes do Auto de Infração e que o mesmo, identifica por nome e CPF o autuado, esclarece que foi lavrado na Delegacia da Receita Federal de Fiscalização em São Paulo - SP, cuja ciência foi pessoal e descreve as irregularidades praticadas e o seu enquadramento legal assinado pela Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil, cumprindo o disposto no art. 142 do Código Tributário Nacional, ou seja, o ato é próprio do agente administrativo investido no cargo de Auditor-Fiscal.

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

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

Assim, a etapa anterior à lavratura do auto de infração e ao processo administrativo fiscal, constitui efetivamente uma fase inquisitória, que apesar de estar regrada em leis e regulamentos, faculta à Administração a mais completa liberdade no escopo de flagrar a ocorrência do fato gerador. Nessa fase não há contraditório, porque o fisco está apenas coletando dados para se convencer ou não da ocorrência do fato impositivo ensejador da tributação. Não há, ainda, exigência de crédito tributário formalizada, inexistindo, conseqüentemente, resistência a ser oposta pelo sujeito fiscalizado.

O lançamento, como ato administrativo vinculado, celebra-se com estrita observância dos pressupostos estabelecidos pelo art. 142 do Código Tributário Nacional, cuja motivação deve estar apoiada estritamente na lei, sem a possibilidade de realização de um juízo de oportunidade e conveniência pela autoridade fiscal. O ato administrativo deve estar consubstanciado por instrumentos capazes de demonstrar, com segurança e certeza, os

legítimos fundamentos reveladores da ocorrência do fato jurídico tributário. Isso tudo foi observado quando da determinação do tributo devido, através do Auto de Infração lavrado. Assim, não há como pretender premissas de nulidade do auto de infração, nas formas propostas pelo recorrente, neste processo, já que o mesmo preenche todos os requisitos legais necessários.

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

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

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

No caso dos autos, a autoridade lançadora cumpriu todos preceitos estabelecidos na legislação em vigor e o lançamento foi efetuado com base em dados reais sobre 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.

Quanto à alegação da necessidade de produção de prova inequívoca e impossibilidade de presunção de titularidade de bens ou acréscimo patrimonial é de se dizer, que, diversamente do que aduz o recorrente, tais documentos demonstram, claramente, o nexo causal que existe entre a offshore Hodge Hall Investments Inc. sediada nas Ilhas Virgens Britânicas, e o recorrente, que era quem verdadeiramente fazia a movimentação financeira da conta bancária 0001-504370-001, aberta no Delta National Bank and Trust Company of New York (fls. 49/55), ao abrigo do documento titulado "Power of Attorney" (fls. 56/60), juntamente com Carlos Eduardo Schahin. Escorado nesse documento, o recorrente praticava todo e qualquer ato envolvendo a livre movimentação de valores.

Quanto a alegação da inobservância do princípio da territorialidade é de se dizer, que em tratando-se, no caso, de contribuinte residente no Brasil, que segundo indicam os documentos acostados nos autos, fez movimentação financeira no exterior, utilizando-se da conta nº 0001-5043-001 aberta no Delta National Bank and Trust Company of New York (extratos de fls. 64/121), e não tento o recorrente logrado comprovar, seja no curso da ação fiscal, seja na fase impugnatória ou na atual fase recursal, a origem dos valores nela creditados, correto o procedimento fiscal que lançou na pessoa do recorrente (co-titular de fato) a metade dos rendimentos omitidos caracterizados por depósitos bancários de origem não comprovada;

Desta forma, verifica-se totalmente incabível a alegação de cerceamento do direito de defesa, haja vista que o lançamento foi perfeitamente assimilado pelo litigante, não se constatando em seu recurso qualquer dificuldade para o exercício do seu direito de defesa, pois demonstrou pleno conhecimento da infração apontada, até porque a movimentação

bancária foi por ele realizada, além de já ter sido intimado e reintimado a prestar esclarecimentos e documentos durante a fase preparatória do lançamento.

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.

No que se refere a preliminar de nulidade do lançamento, por ilegitimidade passiva, argüida pelo recorrente, sob o entendimento de que tenha ocorrido ofensa aos princípios constitucionais do devido processo legal em razão da aplicação dos §§ 5º da Lei nº 9.430, de 1996, alteração esta introduzida pelo artigo 58 da Lei nº 10.637, de 2002. Ou seja, quando provado que os valores creditados na conta de depósito ou de investimento pertencem à terceiro, evidenciando interposição de pessoa, a determinação dos rendimentos ou receitas será efetuada em relação ao terceiro, na condição de efetivo titular da conta de depósito ou de investimento (ilegitimidade passiva).

Nesse sentido, o recorrente, em sua peça recursal, argumentou que não é titular da conta corrente questionada pelo fisco, não consta, sequer como beneficiário desta. Que sua única relação com a empresa Hodge Hall Investment Inc. sediada nas Ilhas Virgens Britânicas é a de procurador. Que não existe qualquer prova de que o fato gerador da obrigação tributária tenha sido praticado pelo impugnante. Que tal procedimento encontra-se em total afronta ao art. 142 do CTN. Que o recorrente não reconhece a titularidade de suposta conta, exercendo tão-somente a condição de procurador daquele identificado como titular. Diante disso, a recorrente alega erro de sujeição passiva.

Com todas vênias, entendo que o presente argumento deve ser rejeitado, pelos motivos que se seguem:

Não há dúvidas, da análise do presente processo, que o recorrente tenta de todas maneiras provar que a conta-bancária era movimentada pela empresa Hodge Hall Investment Inc. e que o recorrente era simples procurador da referida empresa.

Como visto, no presente processo, o suplicante, quer na impugnação, quer no recurso voluntário, limitou-se a perfilhar pontos de vista acerca da validade e da eficácia do lançamento, pertinentes aos procedimentos da fiscalização no curso da ação fiscal. Para ele, o lançamento é nulo pelos argumentos que desenvolveu.

A extremar-se o formalismo, como desejado pela recorrente, a ação fiscal haveria de ter-se desenvolvido apenas em uma frente: (a) junto à pessoa jurídica Hodge Hall Investment Inc., que é uma empresa sediada no exterior, sujeito a leis próprias do país onde está instalada. Porém, das peças processuais, observa-se que o suplicante foi intimado a comprovar documentalmente o alegado, apresentando documentos hábeis pertinentes. Entretanto, não logrou identificar e comprovar a vinculação do faturamento da empresa com cada ingresso financeiro na conta corrente questionada.

Ora, não restam dúvidas, que só a pessoa jurídica estaria, em princípio, apta a comprovar os ingressos, recorrendo a seus assentamentos contábeis e respectivos documentos. Da mesma forma, somente o procurador que estava habilitado para proceder a movimentação das contas correntes envolvidas poderia colher e fornecer os comprovantes relativos às

operações ou negócios particulares de que participou e que deram origem aos recursos utilizados nos depósitos bancários efetuados.

Entretanto, não é essa a prática que a jurisprudência administrativa testemunha. Pois como se sabe, desde remotíssima data tem-se entendido que a intimação deve ser feita ao próprio titular da conta bancária ou ao titular de fato (o real usuário da conta), seja quanto à apresentação de documentação hábil e idônea seja quanto à origem dos recursos questionados.

Com efeito, qualquer procedimento fiscal digno do nome há de estar suficientemente instruído para possibilitar ampla defesa do contribuinte contra quem for instaurado. No caso, os elementos de prova, informações, etc., necessários e suficientes para embasar o lançamento contra o titular de fato das contas bancárias estão nos autos.

Não tenho dúvidas de que a comprovação da origem, nos termos do disposto no artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, deve ser interpretada como a apresentação pelo contribuinte de documentação hábil e idônea que possa identificar a fonte do crédito, o valor, a data e, principalmente, que demonstre de forma inequívoca a que título os créditos foram efetuados na conta corrente. Há necessidade de se estabelecer uma relação harmoniosa entre cada crédito em conta e a origem que se deseja comprovar, com coincidências de data e valor, não sendo possível à comprovação de forma genérica com indicação de uma receita ou rendimento em um determinado documento a comprovar vários créditos em conta. Ou seja, esta comprovação deverá ser feita com documentação hábil e idônea, devendo ser indicada a origem de cada depósito individualmente, não servindo como comprovação de origem de depósito os rendimentos anteriormente auferidos ou já tributados, se não for comprovado a vinculação da percepção dos rendimentos com os depósitos realizados.

Ora, observa-se que em nenhuma das fases do procedimento administrativo (fiscalização, impugnação ou recursal), o recorrente anexou de maneira satisfatória e inquestionável, que a totalidade dos depósitos bancários realizados em contas bancárias de sua co-titularidade fossem de fato movimentadas pela empresa Hodge Hall Investment Inc.

O que não se pode, a meu ver e com a devida vênia, é se eleger como sujeito passivo, principalmente para fins de gozar de tributação minorada pelo imposto de renda, tudo o que, "lato sensu", todo o contribuinte entenda ser conveniente para si e quando estiver com vontade de fazê-lo.

As ações praticadas pelos contribuintes para ocultar sua real capacidade econômica, e assim se beneficiar indevidamente de algum tratamento diferenciado, deve merecer sempre a ação saneadora contrária, por parte da autoridade fiscal, em defesa até dos legítimos beneficiários daquele tratamento.

Na perquirição do fato de relevância econômica capaz de caracterizar a ocorrência do fato gerador do tributo, a ação fiscal jamais se deterá na superficialidade dos aspectos formais dos atos, fatos e negócios jurídicos dos contribuintes, aceitando-os como eles se apresentam e sem poder investigar o que realmente aconteceu.

Muito pelo contrário, a função precípua do Fisco é a de examinar a essência e a natureza dos fatos e dos negócios jurídicos, nada se importando com a nomenclatura que os contribuintes lhes tenham emprestado.

Na decisão de Primeira Instância a presente matéria foi, amplamente, analisada pela Relatora Lídia Kassumi Suzuki, a qual peço vênia para adotar os seus

fundamentos para melhor fundamentar o meu entendimento sobre a matéria e para evitar falhas na sua compreensão transcrevo, neste voto, os seguintes excertos:

Argúi que o impugnante não é titular da conta corrente questionada pelo fisco, não consta, sequer como beneficiário desta. Que sua única relação com a empresa Hodge Hall Investment Inc. sediada nas Ilhas Virgens Britânicas é a de procurador. Que não existe qualquer prova de que o fato gerador da obrigação tributária tenha sido praticado pelo impugnante. Que tal procedimento encontra-se em total afronta ao art. 142 do CTN. Que o impugnante não reconhece a titularidade de suposta conta, exercendo tão-somente a condição de procurador daquele identificado como titular. Que o procurador não pode ser confundido com a figura do sócio. Que deve ser julgado nulo o lançamento por indicação incorreta do sujeito passivo da obrigação tributária.

Desponta do exame dos documentos referentes à conta corrente nº 0001-504370-001, de titularidade da empresa Hodge Hall Investments Inc., junto ao Delta National Bank and Trust Company of New York, sito na cidade de Nova Iorque, EUA, entre eles "Comercial Bank Account Agreement", "Signature Card", "Power of Attorney", "Resolution Consent By The Sole Director of Hodge Hall Investments Inc.", "Certificate of Foreign Status of Beneficial Owner for United States Tax Withholding" e extratos bancários (fls. 49/121/, enviados pelo Consulado do Brasil em Nova Iorque ao Ministério da Justiça – Divisão de Combate a Crimes Financeiros, que, conforme concluiu a autoridade fiscal no Termo de Verificação Fiscal (fl.123), o impugnante é um dos co-titulares da referida conta.

Evidências claras nesse sentido são fornecidas pela própria constituição da empresa Hodge Hall Investments Inc., sob a égide da legislação estrangeira, num paraíso fiscal, com sede na Vanterpollo Plaza 2º Floor, Wickhans Cay, Road Town, Tortola, Ilhas Virgens Britânicas, o mesmo endereço de tantas outras Shell companies "brasileiras", muitas delas sob investigação das autoridades americanas e brasileiras. Uma característica comum que se desponta nelas, é que a sua maioria é operada inteiramente por seus procuradores assim constituídos, tal como acontece no caso presente, que abrem as contas bancárias em nome das offshores, gerindo/ordenando/controlando toda movimentação financeira.

Nesse sentido, verifica-se do exame do "Commercial Bank Account Agreement" (fls. 49/55) e do "Signature Crd" (fls. 54/55), que o impugnante é um dos signatários responsáveis pela abertura/movimentação da conta nº 0001-504370-001 no Delta National Bank and Trust Company of New York. Seu nome e sua assinatura constam, também, de documento do Department of the Treasury – Internal Revenue Service denominado "Certificate of Foreign Status of Beneficial Owner for United States Tax Withholding" (fl. 63), bem como das correspondências endereçadas ao Delta National Bank pela Hodge Hall Investments Inc. (fls.61/62). O documento intitulado

"Power of Attorney" (fls. 56/59) comprova os poderes de representação, diga-se amplos e ilimitados, que a offshore Hodge Hall Investments Inc. outorgou para as pessoas de Carlos Eduardo Schahin, Eugenio Bergamo e Sandro Tordim. O documento de fl. 60 denominado "Resolution Consent By The Sole Director of Hodge Hall Investments Inc." traz a ata de Diretoria da Hodge Hall Investments Inc. concedendo tal procuração às pessoas retrocitada.;

Conforme restou relatado no Termo de Verificação Fiscal (fl. 123), dito documento denominado "Power of Attorney" (fls. 56/59) constitui a evidência indelegável da co-titularidade, de fato, que o impugnante exercia/detinha sobre a aludida conta bancária.

Pode-se dizer que a procuração é apenas um instrumento de que o impugnante lançou mão objetivando, provavelmente, ocultar a real titularidade da conta, da qual o interessado é um dos co-titulares.

Ademais, o exame dos extratos bancários da conta nº 0001-504370-001, aberta/mantida junto ao Delta National Bank and Trust Company of New York (fls. 64/121), demonstra que o impugnante se relacionava com diversas outras contas pertencentes aos doleiros brasileiros, sob investigação das autoridades brasileiras, entre as quais GATEX CORP, LESPAN, BRAZA CORP.

Depreende-se, assim, da análise do conjunto da documentação juntada nos autos, que há um feixe convergente de fatos demonstrando que a offshore Hodge Hall Investments Inc. era apenas a titular formal da conta nº 0001-504370-001, utilizada para ocultar os reais titulares da conta, os "donos efetivos do dinheiro".

(...).

Conforme já acima discutido, os documentos de fls. 49/121 enviados pelo Consulado-Geral do Brasil em Nova Iorque (cópias devidamente autenticadas) apontam o impugnante como um dos co-titulares, de fato, da conta bancária em exame. Diversamente do que aduz o interessado, tais documentos demonstram, claramente, o nexa causal que existe entre a offshore Hodge Hall Investments Inc. sediada nas Ilhas Virgens Britânicas (paraíso fiscal), e o impugnante, que era quem verdadeiramente fazia a movimentação financeira da conta bancária 0001-504370-001 aberta no Delta National Bank and Trust Company of New York (fls. 49/55), ao abrigo do documento titulado "Power of Attorney" (fls. 56/60), juntamente com Carlos Eduardo Schahin. Escorado nesse documento, o impugnante praticava todo e qualquer ato envolvendo a livre movimentação de valores. Nesse sentido, o documento de abertura da dita conta bancária e o cartão de assinatura (fls. 49/55) vem confirmar, de forma inequívoca, que o impugnante é diretamente responsável pela abertura/movimentação da referida conta. Nota-se, ainda, que é ele, também, quem assina ao lado de Carlos Eduardo Schahin, o "Certificate of Foreign of

Beneficial Owner for United States Tax Withholding" (fl. 63) perante o fisco americano.

A própria configuração da empresa Hodge Hall Investments Inc., offshore com sede em paraíso fiscal (Ilhas Virgens Britânicas), constituída para funcionar somente por meio de seus procuradores autorizados, denota o propósito de ocultar a identidade dos reais titulares da conta bancária 001-504370-001 aberta no Delta National and Trust Company of New York, bem como dos efetivos "donos do dinheiro".

(...).

Outrossim, os documentos de fls. 49/63 são de pleno conhecimento/domínio do impugnante, porque neles constam o nome e/ou a assinatura de SANDRO TORDIN, descabendo, por completo, a acusação de documentos ininteligíveis, não podendo, por óbvio, ser causa de cerceamento do direito de defesa. O mesmo pode-se dizer da documentação relativa à movimentação financeira da conta 0001-504370-001 (fls. 64/121), pois que, também, referem-se a documentos de inteiro conhecimento/domínio do impugnante, como bem demonstram os documentos de fls. 49/63.

Assim sendo, entendo que está correta eleição do sujeito passivo, tendo em vista que Sandro Tordin foi responsável pela administração da conta corrente questionada, praticando as transações levantadas e não houve, por parte do interessado, a apresentação de documentação hábil e idônea que comprovasse de forma irrefutável o fato, restam alegações, que por si só, não tem o condão de modificar o sujeito passivo da obrigação tributária.

Quanto à omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários com origem não comprovada, é de se dizer que é notório, que no passado os lançamentos de crédito tributário baseado exclusivamente em cheques emitidos, depósitos bancários e/ou de extratos bancários, sempre tiveram sérias restrições, seja na esfera administrativa, seja no judiciário. Para por um fim nestas discussões o legislador introduziu o artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, caracterizando como omissão de rendimentos os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantido junto à instituição financeira, em relação as quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações, estipulando limites de valores para a sua aplicação, ou seja, estipulou que não devem ser considerados créditos de valor individual igual ou inferior a doze mil reais, desde que o seu somatório, dentro do ano calendário, não ultrapasse o valor de oitenta mil reais.

Apesar das sérias restrições, no passado, com relação aos lançamentos de crédito tributário baseado exclusivamente em depósitos bancários (extratos bancários), como já exposto no item inicial deste voto, não posso deixar de concordar com a decisão de primeira instância, que a partir do ano de 1997, com o advento da Lei n. 9.430, de 1996, existe o permissivo legal para tributação de depósitos bancários não justificados como se "omissão de rendimentos" fossem. Como se vê, a lei instituiu uma presunção legal de omissão de rendimentos.

É conclusivo, que a razão está com a decisão de Primeira Instância, já que no nosso sistema tributário tem o princípio da legalidade como elemento fundamental para que

flore o fato gerador de uma obrigação tributária, ou seja, ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei.

Seria por demais mencionar, que a Lei Complementar não pode ser conflitada ou contraditada por legislação ordinária. E que, ante o princípio da reserva legal (CTN, art. 97), e o pressuposto da estrita legalidade, insito em qualquer processo de determinação e exigência de crédito tributário em favor da Fazenda Nacional, insustentável o procedimento administrativo que, ao arrepio do objetivo, finalidade e alcance de dispositivo legal, imponha ou venha impor exação.

Assim, o fornecimento e manutenção da segurança jurídica pelo Estado de Direito no campo dos tributos assume posição fundamental, razão pela qual o princípio da Legalidade se configura como uma reserva absoluta de lei, de modo que para efeitos de criação ou majoração de tributo é indispensável que a lei tributária exista e encerre todos os elementos da obrigação tributária.

À Administração Tributária está reservado pela lei o direito de questionar a matéria, mediante processo regular, mas sem sobra de dúvida deve se atrelar à lei existente.

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

Como a obrigação tributária é uma obrigação ex lege, e como não há lugar para atividade discricionária ou arbitrária da administração que está vinculada à lei, deve-se sempre procurar a verdade real à cerca da imputação, desde que a obrigação tributária esteja prevista em lei. Não basta a probabilidade da existência de um fato para dizer-se haver ou não haver obrigação tributária.

Neste aspecto, apesar das intermináveis discussões, não pode prosperar os argumentos do recorrente, já que o ônus da prova em contrário é da defesa, sendo a legislação de regência cristalina, conforme o transcrito abaixo:

Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996:

Art. 42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimentos os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto à instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

§ 1º O valor das receitas ou rendimentos omitido será considerado auferido ou recebido no mês do crédito efetuado pela instituição financeira.

§ 2º Os valores cuja origem houver sido comprovada, que não houverem sido computados na base de cálculo dos impostos e contribuições a que estiverem sujeitos, submeter-se-ão às normas de tributação específicas, previstas na legislação vigente à época em que auferidos ou recebidos.

§ 3º Para efeito de determinação da receita omitida, os créditos serão analisados individualizadamente, observado que não serão considerados:

I – os decorrentes de transferências de outras contas da própria pessoa física ou jurídica;

II – no caso de pessoa física, sem prejuízo do disposto no inciso anterior, os de valor individual igual ou inferior a R\$ 1.000,00 (mil reais), desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R\$ 12.000,00 (doze mil reais).

§ 4º Tratando-se de pessoa física, os rendimentos omitidos serão tributados no mês em que considerados recebidos, com base na tabela progressiva vigente à época em que tenha sido efetuado o crédito pela instituição financeira.

Lei nº 9.481, de 13 de agosto de 1997:

Art. 4º Os valores a que se refere o inciso II do § 3º do art. 42 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passam a ser R\$ 12.000,00 (doze mil reais) e R\$ 80.000,00 (oitenta mil reais), respectivamente.

Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002:

Art. 58. O art. 42 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar acrescido dos seguintes §§ 5º e 6º:

“Art. 42.

(...)

§ 5º Quando provado que os valores creditados na conta de depósito ou de investimento pertencem à terceiro, evidenciando interposição de pessoa, a determinação dos rendimentos ou receitas será efetuada em relação ao terceiro, na condição de efetivo titular da conta de depósito ou de investimento.

§ 6º Na hipótese de contas de depósito ou de investimento mantidas em conjunto, cuja declaração de rendimentos ou de informações dos titulares tenham sido apresentadas em separado, e não havendo comprovação da origem dos recursos nos termos deste artigo, o valor dos rendimentos ou receitas será imputado a cada titular mediante divisão entre o total dos rendimentos ou receitas pela quantidade de titular “.

Instrução Normativa SRF nº 246, 20 de novembro de 2002:

Dispõe sobre a tributação dos valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida em instituição financeira em relação aos quais o contribuinte pessoa física, regularmente intimado, não comprove a origem dos recursos.

Art. 1º Considera-se omissão de rendimentos os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida em instituição financeira, cuja origem dos recursos o contribuinte, regularmente intimado, não comprove mediante documentação hábil e idônea.

§ 1º Quando comprovado que os valores creditados em conta de depósito ou de investimento pertencem à terceiro, evidenciando interposição de pessoa, a determinação dos rendimentos é efetuada em relação ao terceiro, na condição de efetivo titular da conta de depósito ou de investimento.

§ 2º Caracterizada a omissão de rendimentos decorrente de créditos em conta de depósito ou de investimento mantidas em conjunto, cuja declaração de rendimentos dos titulares tenha sido apresentada em separado, o valor dos rendimentos é imputado a cada titular mediante divisão do total dos rendimentos pela quantidade de titulares.

Art. 2º Os rendimentos omitidos serão considerados recebidos no mês em que for efetuado o crédito pela instituição financeira.

Art. 3º Para efeito de determinação dos rendimentos omitidos, os créditos serão analisados individualizadamente.

§ 1º Para efeito de determinação do valor dos rendimentos omitidos, não será considerado o crédito de valor individual igual ou inferior a R\$ 12.000,00 (doze mil reais), desde que o somatório desses créditos não ultrapasse o valor de R\$ 80.000,00 (oitenta mil reais), dentro do ano-calendário.

§ 2º Os créditos decorrentes de transferência entre contas de mesmo titular não serão considerados para efeito de determinação dos rendimentos omitidos.

Da interpretação dos dispositivos legais acima transcritos podemos afirmar, que para a determinação da omissão de rendimentos na pessoa física, a fiscalização deverá proceder a uma análise preliminar dos valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto à instituição financeira, onde devem ser observados os seguintes critérios/formalidades:

I – não serão considerados os créditos em conta de depósito ou investimento decorrentes de transferências de outras contas de titularidade da própria pessoa física sob fiscalização;

II – os créditos serão analisados individualizadamente, ou seja, a análise dos créditos deverá ser procedida de forma individual (um por um);

III – nesta análise não serão considerados os créditos de valor igual ou inferior a doze mil reais, desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de oitenta mil reais (com a exclusão das transferências entre contas do mesmo titular);

IV – todos os créditos de valor superior a doze mil reais integrarão a análise individual, exceto os decorrentes de transferências de outras contas da própria pessoa física fiscalizada;

V – no caso de contas em conjunto cuja declaração de rendimentos tenham sido apresentadas em separado, os lançamentos de constituição de créditos tributários efetuados a partir da entrada em vigor da Lei nº 10.637, de 2002, ou seja, a partir 31/12/02, deverão obedecer ao critério de divisão do total da omissão de rendimentos apurada pela quantidade de titulares, sendo que todos os titulares deverão ser intimados para prestarem esclarecimentos;

VI – quando comprovado que os valores creditados em conta de depósito ou de investimento pertencem à terceiro evidenciando interposição de pessoa, a determinação dos rendimentos é efetuada em relação ao terceiro, na condição de efetivo titular da conta de depósito ou de investimento;

VII – os rendimentos omitidos, de origem não comprovada, serão apurados no mês em que forem recebidos e estarão sujeitos, com multa de ofício, na declaração de ajuste anual, conforme tabela progressiva vigente à época.

Pode-se concluir, ainda, que:

I - na pessoa jurídica os créditos serão analisados de forma individual, com exclusão apenas dos valores relativos a transferências entre as suas próprias contas bancárias, não sendo aplicável o limite individual de crédito igual ou inferior a doze mil reais e oitenta mil reais no ano-calendário;

II – caracteriza omissão de receita ou rendimento, desde que obedecidos os critérios acima relacionados, todos os valores creditados em conta de depósito ou de investimento, em relação aos quais a pessoa física ou jurídica, não comprove a origem dos recursos utilizados nessas operações, desde que regularmente intimada a prestar esclarecimentos e comprovações;

III – na pessoa física a única hipótese de anistia de valores é a existência de créditos não comprovados que individualmente não sejam superiores a doze mil reais, limitado ao somatório, dentro do ano-calendário, a oitenta mil reais;

IV – na hipótese de créditos que individualmente superem o limite de doze mil reais, sem a devida comprovação da origem, ou seja, sem a comprovação, mediante apresentação de documentação hábil e idônea que estes créditos (recursos) tem origem em rendimentos já tributados, não tributáveis ou que estão sujeitos a normas específicas de tributação, cabe a constituição de crédito tributário como se omissão de rendimentos fossem, desde que regularmente intimado a prestar esclarecimentos e comprovações;

V – na hipótese de créditos não comprovados que individualmente não superem o limite de doze mil reais, entretanto, estes créditos superam, dentro do ano-calendário, o limite de oitenta mil reais, todos os créditos sem a devida comprovação da origem, ou seja, sem a comprovação, mediante apresentação de documentação hábil e idônea que estes créditos (recursos) tem origem em rendimentos já tributados, não tributáveis ou que estão sujeitos a normas específicas de tributação, cabe a constituição de crédito tributário como se omissão de rendimentos fossem, desde que regularmente intimado a prestar esclarecimentos e comprovações;

VI - os valores cuja origem houver sido comprovada, que não houverem sido computados na base de cálculo dos impostos e contribuições a que estiverem sujeitos,

submeter-se-ão às normas de tributação específica previstas na legislação vigente à época em que auferidos ou recebidos;

VII - para efeito de determinação do valor dos rendimentos omitidos, não será considerado o crédito de valor individual igual ou inferior a R\$ 12.000,00, desde que o somatório desses créditos não comprovados não ultrapasse o valor de R\$ 80.000,00, dentro do ano-calendário.

Como se vê, nos dispositivos legais acima mencionados, o legislador estabeleceu uma presunção legal de omissão de rendimentos. Não logrando o titular comprovar a origem dos créditos efetuados em sua conta bancária, tem-se a autorização legal para considerar ocorrido o fato gerador. Ou seja, para presumir que os recursos depositados traduzem rendimentos do contribuinte. É evidente que nestes casos existe a inversão do ônus da prova, característica das presunções legais o contribuinte é quem deve demonstrar que o numerário creditado não é renda tributável.

É incontroverso, que é função do fisco, entre outras, comprovar o crédito dos valores em contas de depósito ou de investimento, examinar a correspondente declaração de rendimentos e intimar o titular da conta bancária a apresentar os documentos/informações/esclarecimentos, com vistas à verificação da ocorrência de omissão de rendimentos de que trata o artigo 42 da lei nº 9.430, de 1996. Contudo, a comprovação da origem dos recursos utilizados nessas operações é obrigação do contribuinte.

Não comprovada a origem dos recursos, tem a autoridade fiscal o poder/dever de considerar os valores depositados como rendimentos tributáveis e omitidos na declaração de ajuste anual, efetuando o lançamento do imposto correspondente. Nem poderia ser de outro modo, ante a vinculação legal decorrente do Princípio da legalidade que rege a Administração Pública, cabendo ao agente tão-somente a inquestionável observância da legislação.

Por outro lado, também é verdadeiro, como visto anteriormente, que dos valores constantes dos extratos bancários do contribuinte, devem ser excluídos os valores dos depósitos decorrentes de transferências de outras contas da própria pessoa física, os referentes a proventos, resgates de aplicações financeiras, estornos, cheques devolvidos, empréstimos bancários etc., e ainda os depósitos de valor individual igual ou inferior a R\$ 12.000,00, desde que o somatório dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R\$ 80.000,00.

Por fim, após efetuar a conciliação bancária e constatada a possibilidade de tributação com base nos depósitos/créditos, em virtude de se verificar que o somatório anual dos depósitos realizados em todas as contas bancárias mantidas pelo contribuinte é superior a R\$ 80.000,00, ou que o contribuinte teve depósitos em valor superior a R\$ 12.000,00, deve o contribuinte ser intimado para comprovar a origem dos recursos utilizados nas operações.

Não tenho dúvidas de que a comprovação de origem, nos termos do disposto no artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, deve ser interpretada como a apresentação pelo contribuinte de documentação hábil e idônea que possa identificar a fonte do crédito, o valor, a data e, principalmente, que demonstre de forma inequívoca a que título os créditos foram efetuados na conta corrente. Há necessidade de se estabelecer uma relação harmoniosa entre cada crédito em conta e a origem que se deseja comprovar, com coincidências de data e valor, não sendo possível à comprovação de forma genérica com indicação de uma receita ou rendimento em um determinado documento a comprovar vários créditos em conta. Ou seja, esta comprovação deverá ser feita com documentação hábil e idônea, devendo ser indicada a origem de cada depósito individualmente, não servindo como comprovação de origem de

depósito os rendimentos anteriormente auferidos ou já tributados, se não for comprovado a vinculação da percepção dos rendimentos com os depósitos realizados.

Desta forma, os valores cuja origem não houver sido comprovada serão oferecidos à tributação, submetendo-se aos limites individual e anual para os depósitos, como omissão de rendimentos, utilizando-se a tabela progressiva vigente à época em que tenha sido efetuado o crédito pela Instituição Financeira.

Faz-se necessário reforçar, que a presunção criada pela Lei nº 9.430, de 1996, é uma presunção relativa passível de prova em contrário, ou seja, está condicionada apenas à falta de comprovação da origem dos recursos que transitaram, em nome do contribuinte, em instituições bancárias. A simples prova em contrário, ônus que cabe ao contribuinte, faz desaparecer a presunção de omissão de rendimentos. Por outro lado, a falta de justificação faz nascer à obrigação do contribuinte para com a Fazenda Nacional de pagar o tributo com os devidos acréscimos previstos na legislação de regência, já que a principal obrigação em matéria tributária é o recolhimento do valor correspondente ao tributo na data apazada. A falta de recolhimento no vencimento acarreta em novas obrigações de juros e multa que se convertem também em obrigação principal.

Desta forma, desde que o procedimento fiscal esteja lastreado nas condições imposta pelo permissivo legal, entendo que seja do recorrente o ônus de provar a origem dos recursos depositados em sua conta corrente, ou seja, de provar que há depósitos, devidamente especificados, que representam aquisição de disponibilidade financeira não tributável o que já foi tributado. Assim, para que se proceda à exclusão da base de cálculo de algum valor considerado, indevidamente, pela fiscalização, se faz necessário que o contribuinte apresente elemento probatório que seja hábil e idôneo.

É evidente, que depósitos bancários de origem não comprovada se traduzem em renda presumida, por presunção legal "jûris tantum". Isto é, ante o fato material constatado, qual seja depósitos/créditos em conta bancária, sobre os quais o contribuinte, devidamente intimado, não apresentou comprovação de origem, a legislação ordinária autoriza a presunção de renda relativamente a tais valores (Lei nº 9.430/96, art. 42).

Indiscutivelmente, esta presunção em favor do fisco transfere ao contribuinte o ônus de elidir a imputação, mediante a comprovação da origem dos recursos questionados.

Pelo exame dos autos verifica-se que o recorrente, embora intimado a comprovar, mediante a apresentação de documentação hábil e idônea, a origem dos valores depositados em suas contas bancárias, pouco esclareceu, ficando, tão-somente, na argumentação de que tais depósitos decorreram do exercício da profissão que exerce, ou seja, atividade rural.

Não há dúvidas, que a Lei nº 9.430, de 1996, definiu, portanto, que os depósitos bancários, de origem não comprovada, efetuados a partir do ano-calendário de 1997, caracteriza omissão de rendimentos e não meros indícios de omissão, estando, por conseguinte, sujeito à tributação pelo Imposto de Renda nos termos do art. 3º, § 4º, da Lei nº 7.713, de 1988.

Ora, no presente processo, a constituição do crédito tributário decorreu em face de o contribuinte não ter provado com documentação hábil ou idônea a origem dos recursos que dariam respaldo aos referido depósito, dando ensejo à omissão de receita ou

rendimento (Lei nº 9.430/1996, art. 42) e, refletindo, conseqüentemente, na lavratura do instrumento de autuação em causa.

Ademais, à luz da Lei nº 9.430, de 1996, cabe ao suplicante, demonstrar o nexo causal entre os depósitos existentes e o benefício que tais créditos tenham lhe trazido, pois somente ele pode discriminar que recursos já foram tributados ou que pertenciam a terceiros e quais se derivam de meras transferências entre contas. Em outras palavras, como destacado nas citadas leis, cabe a ele comprovar a origem de tais depósitos bancários de forma tão substancial quanto o é a presunção legal autorizadora do lançamento.

Além do mais, é cristalino na legislação de regência (§ 3º do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996), a necessidade de identificação individualizada dos depósitos, sendo necessário coincidir valor, data e até mesmo depositante, com os respectivos documentos probantes, não podendo ser tratadas de forma genérica e nem por médias.

A legislação é bastante clara, quando determina que a pessoa física está obrigada a guardar os documentos das operações ocorridas ao longo do ano-calendário, até que se expire o direito de a Fazenda Nacional realizar ações fiscais relativas ao período, ou seja, até que ocorra a decadência do direito de lançar, significando com isto dizer que o contribuinte tem que ter um mínimo de controle de suas transações, para possíveis futuras solicitações de comprovação, ainda mais em se tratando de depósitos de quantias vultosas.

Nos autos ficou evidenciado, através de indício e prova, que o suplicante movimentou os valores questionados neste auto de infração. Sendo, que, neste caso, está clara a existência de indícios de omissão de rendimentos, situação que se inverte o ônus da prova do fisco para o sujeito passivo. Isto é, ao invés de a Fazenda Pública ter de provar que o recorrente possuía fontes de recursos para receber estes valores ou que os valores são outros, já que a base arbitrada não corresponderia ao valor real recebido, competirá ao suplicante produzir a prova da improcedência da presunção, ou seja, que os valores recebidos estão lastreados em documentos hábeis e idôneos, coincidentes em datas e valores.

A presunção legal *juris tantum* inverte o ônus da prova. Neste caso, a autoridade lançadora fica dispensada de provar, que os depósitos bancários não comprovados (fato indiciário) corresponde, efetivamente, ao auferimento de rendimento (fato jurídico tributário), nos termos do art. 334, IV, do Código de Processo Civil. Cabe ao contribuinte provar que o fato presumido não existiu na situação concreta.

Como também é de se observar que no âmbito da teoria geral da prova, nenhuma dúvida há 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.

Assim, tendo em vista a mais renomada doutrina, assim como dominante 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.

A jurisprudência deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (antigo Conselho de Contribuintes) é clara a respeito do ônus da prova, pretender a inversão do ônus da prova, como formalizado na peça recursal, agride não só a legislação como a própria racionalidade. Assim, se de um lado o contribuinte tem o dever de declarar, cabe a este, não à

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

Faz-se necessário consignar, que o interessado foi devidamente intimado a comprovar mediante documentação hábil e idônea, a origem dos valores depositados / creditados na conta corrente por ele movimentada. Entretanto, durante toda a ação fiscal o contribuinte apenas argumentou, que a movimentação na conta bancária, objeto do lançamento em litígio, refere-se às atividades exercidas pela empresa da qual foi procurador.

Como já ficou esclarecido na análise da preliminar de ilegitimidade passiva, que a presente omissão de rendimentos está sendo exigida da pessoa física do contribuinte tendo em vista a existência de depósitos bancários de origem não comprovada, em contas correntes de sua co-titularidade, com base na presunção legal estabelecida no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996.

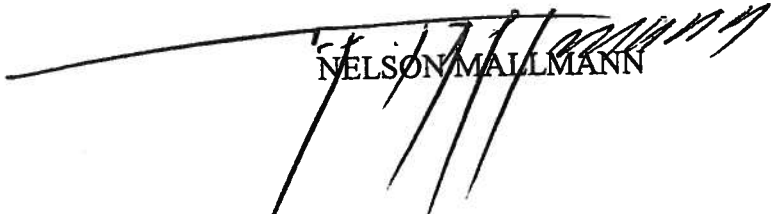
E em se tratando de contribuinte residente no Brasil, que segundo indicam os documentos acostados nos autos, fez movimentação financeira no exterior, utilizando-se da conta nº 0001-5043-001 aberta no Delta National Bank and Trust Company of New York (extratos de fls. 64/121), e não tendo o impugnante logrado comprovar, seja no curso da ação fiscal, seja na fase impugnatória, a origem dos valores nela creditados, correto o procedimento fiscal que lançou na pessoa do impugnante a metade dos rendimentos omitidos caracterizados por depósitos bancários de origem não comprovada.

Não há dúvidas, nas peças processuais, de que a movimentação financeira da conta bancária aberta no Delta National Bank and Trust Company of New York, em nome da offshore Hodge Hall Investments Inc., foi realizada pelo impugnante sob o manto do instrumento denominado "Power of Attorney".

Desta forma, sendo o contribuinte co-titular da conta bancária, a ele compete comprovar a origem dos depósitos nas respectivas contas correntes. Alegar simplesmente que os recursos movimentados pertenciam à empresa da qual foi procurador, não basta. Apenas mediante a apresentação de documentos que atestassem de forma individualizada a origem de cada ingresso na conta bancária é que supriria o ônus que a lei lhe estabeleceu.

Resta a impossibilidade de acatamento das justificativas genéricas apresentadas pelo contribuinte. Em regra, ou o contribuinte demonstra a origem de cada um dos depósitos através de documentos hábeis e idôneos coincidentes em data e valor, de forma individualizada, ou então deve arcar com o peso da presunção legal. Tal ônus ressalte-se, é atribuição da lei, e não da vontade da autoridade fiscal.

Diante do conteúdo dos autos e pela associação de entendimento sobre todas as considerações expostas no exame da matéria e por ser de justiça, voto no sentido de desqualificando a multa de ofício ACOLHER a arguição de decadência para declarar extinto o direito da Fazenda Nacional constituir o crédito tributário relativo ao ano-calendário de 2001 e, no mérito, DAR provimento PARCIAL ao recurso para desqualificar a multa de ofício, reduzindo-a ao percentual de 75%.


NELSON MALLMANN

Voto Vencedor

Conselheiro PEDRO ANAN JÚNIOR, Redator designado

Esse voto abrangerá somente a questão relativa a preliminar suscitada pelo Recorrente no que diz respeito a ilegitimidade passiva. Divergi meu entendimento apesar a brilhante fundamentação apresentada pelo nobre conselheiro Nelson Mallmann.

A preliminar de nulidade do lançamento, por ilegitimidade passiva, argüida pelo recorrente, tem como fundamento o entendimento de que teria ocorrido ofensa aos princípios constitucionais do devido processo legal em razão da aplicação dos §§ 5º da Lei nº 9.430, de 1996, alteração esta introduzida pelo artigo 58 da Lei nº 10.637, de 2002. Ou seja, quando provado que os valores creditados na conta de depósito ou de investimento pertencem à terceiro, evidenciando interposição de pessoa, a determinação dos rendimentos ou receitas será efetuada em relação ao terceiro, na condição de efetivo titular da conta de depósito ou de investimento (ilegitimidade passiva).

Nesse sentido, o recorrente, argumenta em sua defesa que não é titular da conta corrente questionada pela autoridade lançadora, não consta, sequer como beneficiário desta. Que sua única relação com a empresa Hodge Hall Investment Inc. sediada nas Ilhas Virgens Britânicas é a de procurador. Que não existe qualquer prova de que o fato gerador da obrigação tributária tenha sido praticado pelo impugnante. Que tal procedimento encontra-se em total afronta ao art. 142 do CTN. Que o recorrente não reconhece a titularidade de suposta conta, exercendo tão-somente a condição de procurador daquele identificado como titular. Diante disso, a recorrente alega erro de sujeição passiva.

O auto de infração elaborado pela autoridade lançadora teve como base o artigo 42, *caput* e §§ 1º a 5º, da Lei nº 9.430, de 1996:

“Art. 42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

§ 1º O valor das receitas ou dos rendimentos omitido será considerado auferido ou recebido no mês do crédito efetuado pela instituição financeira.

§ 2º Os valores cuja origem houver sido comprovada, que não houverem sido computados na base de cálculo dos impostos e contribuições a que estiverem sujeitos, submeter-se-ão às normas de tributação específicas, previstas na legislação vigente à época em que auferidos ou recebidos.”



§3º Para efeito de determinação da receita omitida, os créditos serão analisados individualizadamente, observado que não serão considerados:

I - os decorrentes de transferências de outras contas da própria pessoa física ou jurídica;

II - no caso de pessoa física, sem prejuízo do disposto no inciso anterior, os de valor individual igual ou inferior a R\$ 1.000,00 (mil reais), desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R\$ 12.000,00 (doze mil reais). (Vide Lei nº 9.481, de 1997)

§ 4º Tratando-se de pessoa física, os rendimentos omitidos serão tributados no mês em que considerados recebidos, com base na tabela progressiva vigente à época em que tenha sido efetuado o crédito pela instituição financeira.

§ 5º Quando provado que os valores creditados na conta de depósito ou de investimento pertencem a terceiro, evidenciando interposição de pessoa, a determinação dos rendimentos ou receitas será efetuada em relação ao terceiro, na condição de efetivo titular da conta de depósito ou de investimento. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)

§ 6º Na hipótese de contas de depósito ou de investimento mantidas em conjunto, cuja declaração de rendimentos ou de informações dos titulares tenham sido apresentadas em separado, e não havendo comprovação da origem dos recursos nos termos deste artigo, o valor dos rendimentos ou receitas será imputado a cada titular mediante divisão entre o total dos rendimentos ou receitas pela quantidade de titulares. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)

Nos termos da referida norma legal presume-se omissão de rendimentos sempre que o titular da conta bancária, regularmente intimado, não comprovar, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos creditados em sua conta de depósito ou de investimento.

No presente caso entendo que não foi comprovado através de documentação e provas que o Recorrente era o real beneficiário dos valores depositado na conta corrente da empresa Hodge Hall Investment Inc. sediada nas Ilhas Virgens Britânicas, mas sim mero procurador dessa entidade. A autoridade lançadora baseou-se para fundamentar o presente lançamento em provas nada conclusivas, extratos bancários, documentos de abertura das contas correntes, onde o Recorrente figura como mero procurador, não houve a demonstração clara e efetiva que os recursos de alguma forma beneficiaram o Recorrente, entendo que nesse caso a autoridade lançadora deveria ter se aprofundado um pouco mais nas investigações de sorte a comprovar que o Recorrente era o real beneficiário dos recursos. O Recorrente pelo contrário procurou demonstrar que em realidade os valores que transitaram na conta bancária dessa sociedade não lhe pertencem, mas sim a sociedade sediada no exterior, uma vez que ele era mero procurador dessa sociedade.

Para aplicarmos o artigo 42, § 5º, da Lei nº 9.430/96, segundo a qual "§ 5º. Quando provado que os valores creditados na conta de depósito ou de investimento pertencem a terceiro, evidenciando interposição de pessoa, a determinação dos rendimentos ou receitas

será efetuada em relação ao terceiro, na condição de efetivo titular da conta de depósito ou de investimento.” e, na minha visão, não houve a efetiva comprovação de que os valores que transitaram na conta bancária da sociedade Hodge Hall Investment Inc. sediada nas Ilhas Virgens Britânicas, são de titularidade do Recorrente, desta forma, o lançamento não pode subsistir.

Gostaria de destacar que esse entendimento já foi manifestado por esse respeitável conselho através do acórdão nº 161.215, o qual transcrevo sua ementa:

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF Ano-calendário: 2001, 2002 Ementa: CONCOMITÂNCIA DAS INSTÂNCIAS JUDICIAL E ADMINISTRATIVA - IMPOSSIBILIDADE - O litigante não pode discutir a mesma matéria em processo judicial e em administrativo. Havendo coincidência de objetos nos dois processos, deve-se trancar a via administrativa. Em nosso sistema de direito, prevalece a solução dada ao litígio pela via judicial. Inteligência da Súmula 1º CC nº 1: “Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial”. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA - CONTA BANCÁRIA MANTIDA NO ESTRANGEIRO TITULARIZADA POR PESSOA JURÍDICA ESTRANGEIRA - AUSÊNCIA DE PROVA QUE DEMONSTRE QUE A CONSTITUIÇÃO DA EMPRESA TEVE OBJETIVOS FRAUDULENTOS, A ESCONDER OS REAIS PROPRIETÁRIOS DOS VALORES - IMPOSSIBILIDADE DE SE IMPUTAR AOS PROCURADORES AS TRANSFERÊNCIAS FINANCEIRAS PARA CONTA BANCÁRIA TITULARIZADA POR PESSOA JURÍDICA NO ESTRANGEIRO - As transferências para conta bancária mantida no exterior e titularizada por pessoa jurídica estrangeira somente podem ser imputadas ao procurador de tais empresas se comprovar que o recorrente procurador tenha constituído tal empresa com propósitos simulatórios ou fraudulentos, com fito de esconder os reais detentores dos valores movimentados em tais contas, que seriam, no caso, os próprios procuradores da conta de depósito. Ausente qualquer prova que demonstre a fraude, não se pode imputar ao recorrente procurador a presunção do art. 42 da Lei nº 9.430/96. CONTA DE DEPÓSITO DE TERCEIRA PESSOA - RECORRENTE ORDENANTE DE TRANSFERÊNCIA FINANCEIRA - AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DE QUE O RECORRENTE SERIA O REAL TITULAR DA CONTA BANCÁRIA DE DESTINO - Não há nos autos nada que comprove que o recorrente é titular da conta de depósito estrangeira que recebeu a transferência que lhe foi imputada como depósito de origem não comprovada. Assim, não houve um depósito em conta de depósito do recorrente. Pelas informações dos autos, tratou-se de uma transferência ordenada pelo

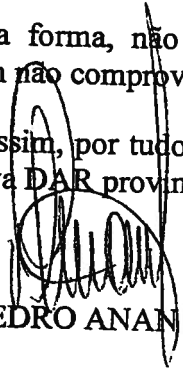
recorrente para uma conta bancária de terceira pessoa, no exterior. Nesta senda, não se pode considerar tal valor como um depósito de origem não comprovada, a presumir a omissão de rendimentos, na forma do art. 42 da Lei nº 9.430/96. IMPOSTO DE RENDA - TRIBUTAÇÃO EXCLUSIVAMENTE COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS - POSSIBILIDADE - A partir da vigência do art. 42 da Lei nº 9.430/96, o fisco não mais ficou obrigado a comprovar o consumo da renda representado pelos depósitos bancários de origem não comprovada, a transparecer sinais exteriores de riqueza (acréscimo patrimonial ou dispêndio), incompatíveis com os rendimentos declarados, como ocorria sob égide do revogado parágrafo 5º do art. 6º da Lei nº 8.021/90. Agora, o contribuinte tem que comprovar a origem dos depósitos bancários, sob pena de se presumir que esses são rendimentos omitidos, sujeitos à aplicação da tabela progressiva. Recurso voluntário parcialmente provido.

Não houve demonstração por parte da autoridade lançadora através de provas hábeis, que os valores movimentados pelo Recorrente eram de sua titularidade.

Desta forma verifica-se que os depósitos bancários que formaram a base de cálculo do auto de infração e não foram oferecidos a tributação era da sociedade sediada no exterior, não havendo nenhuma evidência de que alguma que essas importâncias eram de titularidade do Recorrente.

Desta forma, não é devida a presente tributação com base em depósitos bancários de origem não comprovada, com base na interposta pessoa.

Assim, por tudo o que dos autos consta, voto por conhecer da preliminar de ilegitimidade passiva DAR provimento ao recurso do contribuinte.


PEDRO ANAN JÚNIOR



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº: 19515.001107/2007-88
Recurso nº: 174.385

TERMO DE INTIMAÇÃO

Em cumprimento ao disposto no § 3º do art. 81 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria Ministerial nº 256, de 22 de junho de 2009, intime-se o (a) Senhor (a) Procurador (a) Representante da Fazenda Nacional, credenciado junto à Segunda Câmara da Segunda Seção, a tomar ciência do Acórdão nº 2202-00.281.

Brasília/DF, 08 DEZ 2009

EVELINE COÊLHO DE MELO HOMAR
Chefe da Secretaria
Segunda Câmara da Segunda Seção

Ciente, com a observação abaixo:

- () Apenas com Ciência
- () Com Recurso Especial
- () Com Embargos de Declaração

Data da ciência: -----/-----/-----

Procurador(a) da Fazenda Nacional

