



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

Processo nº 19515.001978/2006-11
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2202-01.592 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de janeiro de 2012
Matéria IRPF
Recorrente VICTOR NACIM ABBUD
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2004

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

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

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

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

DILIGÊNCIA/PERÍCIA FISCAL. INDEFERIMENTO PELA AUTORIDADE JULGADORA DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. NULIDADE DA DECISÃO. IMPOSSIBILIDADE.

A determinação de realização de diligências e/ou perícias compete à autoridade julgadora de Primeira Instância, podendo a mesma ser de ofício ou a requerimento do impugnante. A sua falta não acarreta a nulidade do processo administrativo fiscal.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA OU PERÍCIA. DESCABIMENTO.

Descabe o pedido de diligência quando presentes nos autos todos os elementos necessários para que a autoridade julgadora forme sua convicção. Por outro lado, as perícias devem limitar-se ao aprofundamento de investigações sobre o conteúdo de provas já incluídas no processo, ou à confrontação de dois ou mais elementos de prova também incluídos nos autos, não podendo ser utilizadas para reabrir, por via indireta, a ação fiscal. Assim, a perícia técnica destina-se a subsidiar a formação da convicção do julgador, limitando-se ao aprofundamento de questões sobre provas e elementos incluídos nos autos não podendo ser utilizada para suprir o descumprimento de uma obrigação prevista na legislação.

VALIDADE DAS INTIMAÇÕES ENVIADAS POR VIA POSTAL. ENDEREÇO INDICADO PELO CONTRIBUINTE. INÍCIO DO PROCEDIMENTO FISCAL.

Considera-se válida a intimação fiscal por meio de aviso postal com prova de recebimento, na data de sua entrega no domicílio fiscal eleito pelo contribuinte, confirmada com a assinatura do recebedor, ainda que este não seja o próprio destinatário. Assim, intimado o contribuinte por AR sem divergência de identificação e domicílio fiscal eleito, sem consideração de quem tenha recebido e assinado o correspondente Aviso de Recebimento, tem início o procedimento fiscal.

REVISÃO DE DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL. INÍCIO DE AÇÃO FISCAL. PROCEDIMENTO DE OFÍCIO. PERDA DA ESPONTANEIDADE.

A emissão de termo de intimação fiscal, por servidor competente, caracteriza início de procedimento fiscal e exclui a espontaneidade do sujeito passivo, o que somente se descaracteriza pela ausência, por mais de sessenta dias, de outro ato escrito de autoridade que lhe dê prosseguimento. Desta forma, se o contribuinte está sob procedimento fiscal, eventual retificação da Declaração de Ajuste Anual não caracteriza espontaneidade, tampouco enseja a nulidade do lançamento de ofício.

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

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

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. ÔNUS DA PROVA.

Cabe à autoridade lançadora o ônus de provar o fato gerador do imposto de renda. A lei autoriza a presunção de omissão de rendimentos, desde que à

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

INFRAÇÃO FISCAL. MEIOS DE PROVA.

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

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

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

RENDIMENTOS ISENTOS OU NÃO TRIBUTÁVEIS. TRANSFERÊNCIAS PATRIMONIAIS. DOAÇÕES. COMPROVAÇÃO DA EFETIVIDADE DA TRANSFERÊNCIA DOS RECURSOS.

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

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO. RESPONSABILIDADE OBJETIVA.

A responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou responsável. O fato de não haver má-fé do contribuinte não descaracteriza o poder-dever da Administração de lançar com multa de ofício rendimentos omitidos na declaração de ajuste.

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO. CARÁTER DE CONFISCO. INOCORRÊNCIA.

A falta ou insuficiência de recolhimento do imposto dá causa ao lançamento de ofício, para exigí-lo com acréscimos e penalidades legais. A multa de lançamento de ofício é devida em face da infração às regras instituídas pelo

Direito Fiscal e, por não constituir tributo, mas penalidade pecuniária prevista em lei é inaplicável o conceito de confisco previsto no inciso V, do art. 150 da Constituição Federal.

INCONSTITUCIONALIDADE.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária (Súmula CARF nº 2).

ACRÉSCIMOS LEGAIS. JUROS MORATÓRIOS. TAXA SELIC.

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

Solicitação de diligência indeferida.

Preliminares rejeitadas.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, indeferir a solicitação de diligência e rejeitar as preliminares suscitadas pelo Recorrente e, no mérito, pelo voto de qualidade, negar provimento ao recurso, nos termos do voto do Relator. Vencidos os Conselheiros Rafael Pandolfo, Guilherme Barranco de Souza e Pedro Anan Júnior, que proviam o recurso acolhendo como origem de recursos, para justificar acréscimo patrimonial a descoberto, os lucros distribuídos na pessoa jurídica da qual é sócio, independentemente da comprovação da efetiva transferência dos recursos para a pessoa física do sócio, bem como as doações sem a comprovação da efetiva transferência dos recursos entre o doador e donatário.

(Assinado digitalmente)

Nelson Mallmann – Presidente e Relator.

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

Relatório

VICTOR NACIM ABBUD, contribuinte inscrito no CPF/MF 108.726.398-00, com domicílio fiscal na cidade de São Paulo, Estado de São Paulo, à Rua Canadá, nº. 107 – Bairro América, jurisdicionado a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Administração Tributária em São Paulo - SP, inconformado com a decisão de Primeira Instância (fls. 449/459), prolatada pela 1ª 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. 486/548.

Contra o contribuinte acima mencionado foi lavrado, em 22/09/2006, Auto de Infração de Imposto de Renda Pessoa Física (fls. 232/236), com ciência através de AR, em 30/09/2006 (fls. 238), exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de R\$ 1.525.867,03 (padrão monetário da época do lançamento do crédito tributário), a título de Imposto de Renda Pessoa Física, acrescidos da multa de lançamento de ofício normal de 75% e dos juros de mora de, no mínimo, de 1% ao mês, calculados sobre o valor do imposto e renda, relativo ao exercício de 2004, correspondente ao ano-calendário de 2003.

A exigência fiscal em exame teve origem em procedimentos de fiscalização de revisão da Declaração de Ajuste Anual referente ao exercício de 2004 onde a autoridade lançadora entendeu haver omissão de rendimentos tendo em vista a ocorrência de variação patrimonial a descoberto haja vista a constatação de excesso de aplicações/dispêndios sobre origens/recursos, não respaldados por rendimentos tributáveis, isentos e não-tributáveis, tributáveis exclusivamente na fonte ou objeto de tributação definitiva declarados, conforme Termo de Verificação Fiscal e Demonstrativo de Variação Patrimonial Mensal (fluxo de Caixa)” do exercício de 2004, correspondentes ao ano-calendário de 2003, que fazem parte integrante deste Auto de Infração. Infração capitulada nos artigos 1º, 2º, 3º, e §§, da Lei nº 7.713, de 1988; artigos 1º e 2º, da Lei nº 8.134, de 1990 e artigo 1º da Lei nº 10.451, de 2002.

A Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil responsável pela constituição do crédito tributário lançado esclarece, ainda, através do Termo de Verificação e Constatação Fiscal (fls. 229/231), entre outros, os seguintes aspectos:

- que em cumprimento ao MFP-F nº 2006.00552-6, junto ao contribuinte supra citado, referente ao ano-calendário de 2003, enviamos

- que foi intimado via AR Termo de Início de Fiscalização por via postal, com AR, devolvido em 29/03/2006 por falta de autorização para receber, tendo sido Reintimado, com recebimento em 13/04/2006;

- que foi intimado, via AR, recebido em 13/07/2006 a preencher planilhas A, B e C e apresentar extratos bancários, saldo inicial e final, fornecidos pelos bancos. Em resposta a intimação acima, o fiscalizado apresentou os saldos solicitados e as planilhas preenchidas, porém, sem assinatura, posteriormente validadas através do Termo de Constatação enviado via AR e recebido em 06/09/2006;

- que após a análise das planilhas A - Recursos/Origens e B - Dispendios/Aplicações e documentos que comprovam os Recursos e Dispendios, foram glosados os Rendimentos Isentos e Não Tributáveis a Título de Doações, uma vez que o Instrumento Particular de Doação apresentado pelo contribuinte, não foi considerado documento hábil e idôneo para comprovar tal doação;

- que foi elaborado por esta fiscalização o Demonstrativo Mensal de Evolução Patrimonial e ficou constatada Variação Patrimonial a Descoberto nos meses de janeiro, fevereiro, maio, junho, julho, setembro, outubro, novembro e dezembro de 2003;

- que foi o contribuinte intimado, via AR, recebido em 09/08/2006, a prestar esclarecimentos sobre a Variação Patrimonial a Descoberto apurada pela fiscalização. Encaminhou carta-resposta, sem assinatura, juntamente com documentos referentes a quatro lotes de terra, sediados em Goiás, pertencentes ao seu sogro, Sr. Victor Saadallah Atallah, C.P.F. nº 008:-390.358-53, comprovando que o sogro é o real proprietário dos lotes e ainda a venda destes lotes 2003. Junta ainda cópia da Declaração do Imposto de Renda do ano-calendário de 2003 'do sogro, Sr. Victor Saadallah Atallah, onde consta a venda dos referidos lotes, com a baixa na: Declaração de Bens e Direitos, preenchimento do formulário de Ganhos de Capital para os quatros lotes; apuração do Rendimento Isento e Não-Tributável no total de R\$ 3.123.653,80, e transporte deste valor para o quadro de Rendimentos Isentos e Não Tributáveis, como parcela isenta proveniente de ganhos de capital;

- que encaminhou também, cópia de quatro instrumentos Particulares de Doação referentes à doação do patrimônio apurado em razão da venda dos lotes acima mencionados, ao Sr. Victor Nacim Abbud, que expressamente aceita a liberalidade, nas datas 20/01/2003, 28/02/2003, 29/04/2003 e 14/07/2003; recebido em 06/09/2006 a apresentar, no prazo de 24 horas, os originais dos Instrumentos Particular de Doação acima citados, e tendo vencido o prazo, não houve manifestação do interessado;

- que tendo em vista que na Declaração do Imposto de Renda do ano-calendário de 2003, do sogro do contribuinte Sr. Victor Saadallah Atallah, consta como parcela isenta proveniente de ganhos de capital, no quadro de Rendimento Isento e Não-Tributável, e não há a saída deste montante, considera-se não efetuadas as doações ao fiscalizado, constantes dos Instrumentos Particulares de Doação acima citados, uma vez que ambos os contribuintes estão se beneficiando do resultado das vendas dos lotes de terra.

Em sua peça impugnatória de fls. 262/317, instruída pelos documentos de fls. 318/431, apresentada, tempestivamente, em 26/10/2006 o contribuinte, se indispõe contra a exigência fiscal, solicitando que seja acolhida à impugnação para declarar a insubsistência do Auto de Infração, com base, em síntese, nos seguintes argumentos:

- que a presente IMPUGNAÇÃO, tendo se em vista que não foi dado visto do processo e tampouco fornecido cópias do processo, foi baseada unicamente nos documentos enviados, via postal - SEDEX, em 29/09/2006, pela Auditora Fiscal da Receita Federal Naoé Saita Kozuki — matrícula 16.012, qual sejam "Termo de Verificação Fiscal", "Auto de Infração" e "informações de seu interesse";

- que embora a Auditora Fiscal tivesse informado no impresso "AS INSTRUÇÕES ABAIXO SÃO DE SEU INTERESSE", em seu "item VII — Após a formalização do processo, havendo necessidade de vista do mesmo, esta só será concedida ao próprio contribuinte ou ao seu representante legal, devidamente comprovado ou habilitado nos autos processuais, devendo o interessado comparecer a EQCOB/DICAT/DERAT-SP, no seguinte endereço: Av. Prestes Maia, 733 — 3º andar, SALA 301-6- Centro — HORÁRIO

DAS 08:00 ÀS 12:00 HORAS", o seu representante legal compareceu àquele endereço e NÃO FOI DADO VISTA DO PROCESSO ADMINISTRATIVO sob a alegação de que esse processo não se encontrava naquele local. A pesquisa "COMPROT" do dia 19/10/2006. (doc. 03) faz prova de que o referido processo ainda se encontrava em andamento na DIV FISCALIZAÇÃO INDÚSTRIA-DEFIC-SPO-SP e não no local indicado naquele impresso;

- que, nesse sentido, a Administração Tributária ao não dar vista do processo administrativo ao contribuinte, também, infringe frontalmente o disposto nos artigos 3º, inciso II e 46 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal;

- que a Auditora Fiscal autuante, ao enviar, via postal, as intimações a outro endereço que não o eleito pelo contribuinte, não notificou-o do termo de início de fiscalização (ato inaugural) e das intimações subsequentes, sendo estas prejudicadas por fato superveniente, sendo, portanto, nulo o início do procedimento fiscal e os demais atos praticados pela Auditora Fiscal;

- que vale lembrar que, nos termos do *caput* do artigo 28 do Regulamento do Imposto de Renda — RIR199, o contribuinte elegeu como domicílio fiscal o endereço residencial sito a Rua Canadá nº 107 — bairro Jardim América, São Paulo/SP (vide Declaração de Ajuste Anual Simplificada — Exercício 2006 — Doc. 04);

- que o início do procedimento fiscal, na forma do art. 7º, inciso I, só teria validade se notificado, por escrito, o sujeito passivo da obrigação ou seu preposto, o que não foi feito no caso em tela;

- que a intimação pessoal, embora fosse a mais segura e não deixa dúvidas quanto à ciência do sujeito passivo, não foi a via utilizada pela Auditora Fiscal que optou pelo envio da INTIMAÇÃO, via postal, nos termos do artigo 23, inciso II, do Decreto nº 70.235/72, sendo o seu comprovante de entrega o Aviso de Recebimento — AR;

- que, no caso em questão, o contribuinte não recebeu qualquer intimação da SRF, por escrito, no domicílio fiscal eleito localizado à Rua Canadá nº 107 — Jardim América — SP/SP. O único contato que o contribuinte teve com a SRF foi por meio de ligação telefônica, onde a servidora da Receita Federal, que se identificou como sendo a *Auditora Fiscal Naoé*, solicitou, de forma verbal, por esta via de comunicação, diversos documentos, tais como: comprovantes de rendimentos tributáveis, isentos não tributáveis e tributáveis exclusivamente na fonte, extratos bancários contendo os valores de aplicações financeiras e despesas gerais, inclusive gastos com cartões de crédito;

- que como o contato aconteceu por meio telefônico, o contribuinte pensava-se, à época, que sua declaração de imposto de renda pessoa física, relativo ao exercício de 2.004, ano calendário de 2.003, estivesse retida em malha fiscal, e que a Auditora Fiscal necessitava desses documentos/esclarecimentos para a sua liberação;

- que é de se considerar que, o não recebimento das intimações em seu **domicílio fiscal eleito** obstou o pleno conhecimento do ora impugnante sobre o teor das intimações, documentos e demonstrativos, constantes no processo administrativo-fiscal, o que implicou em afronta aos princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa;

- que como já foi dito anteriormente, o contribuinte não tinha conhecimento de que estivesse sob ação fiscal pela SRF. Só ficou ciente desse fato quando recebeu, por via postal — SEDEX, dentro de um único envelope com o timbre SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL, diversos documentos em seu domicílio fiscal sito a Rua Canadá n° 107 — Jardim América — SP/SP, dia 29/09/2006 (sexta-feira à noite). Ao abrir o referido envelope, verificou que continha os seguintes documentos, nessa ordem, a saber: "TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL", de três folhas, "DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO – Imposto de Renda Pessoa Física", uma folha, "DEMONSTRATIVO DE MULTA E JUROS DE MORA - Imposto de Renda Pessoa Física", uma folha, "AUTO DE INFRAÇÃO e folhas de continuação - Imposto de Renda Pessoa Física", três folhas, "TERMO DE ENCERRAMENTO", uma folha e "AS INSTRUÇÕES ABAIXO SÃO DE SEU INTERESSE", uma folha;

- que a Auditora Fiscal ao fazer a **entrega, por via** postal, de parte dos documentos utilizados na autuação, quis passar a falsa impressão de ter fornecido todos os elementos de prova para que este tivesse conhecimento das imputações que lhe foram feitas;

- que a flagrante ocorrência do contraditório e do cerceamento do direito de defesa levada a efeito pela Auditora Fiscal em não fazer a entrega de cópias dos documentos, planilhas, demonstrativos e intimações que embasaram ' a autuação do contribuinte, impediram-no de conhecer o inteiro teor das imputações que lhe foram cometidas, em flagrante desrespeito ao art. 2.º e 3.º, inciso II, ambos da Lei n.º 9.784/99, situação essa que violam os princípios constitucionais do contraditório e ampla defesa;

- que para que fosse feita a análise dos documentos entregues a Auditora Fiscal, desnecessária a exigência dos documentos (Instrumentos Particulares de Doação) originais, haja vista que as cópias reprográficas autenticadas dos "Instrumentos Particulares de Doação", com firma reconhecida, são aceitos como *força probante dos documentos*, conforme dispõe no Código de Processo Civil — CPC -, Seção V — Da prova documental — Subseção I — Da força probante dos documentos;

- que a alegação da Auditora Fiscal é totalmente improcedente, pois o *Sr. Victor Saadallah Atallah (doador)*, com a alienação dos lotes de terra, apurou ganho de capital com redução de 100% (cem por cento) de imposto de renda, no valor de R\$ 3.123.653,80 (três milhões, cento vinte e três mil, seiscentos e cinquenta e três reais e oitenta centavos), haja vista que os referidos lotes de terra foram adquiridos por ele em 29/05/1962, conforme "*DEMONSTRATIVO DA APURAÇÃO DOS GANHOS DE CAPITAL*";

- que por ocasião da declaração de imposto de renda pessoa-física, os Srs. VICTOR SAADALLAH ATALLAH - CPF n° 008.390.358-53 (DOADOR) e VICTOR NACIM ABBUD - CPF n° 108.726.398-00 (DONATÁRIO), no exercício de 2004, ano calendário de 2003, de conformidade com a IN.SRF n° 393/04, optaram - por ser simples, prático e de fácil preenchimento -, pelo formulário "DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL SIMPLIFICADA" (Doc. 24);

- que como pode ser visto, no formulário "DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL SIMPLIFICADA", não existe "campo específico" para o preenchimento do valor da doação e tampouco do beneficiário da doação, ao passo que, no formulário "DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL COMPLETA", podem esses valores serem lançados como "PAGAMENTOS E DOAÇÕES EFETUADOS";

- que no formulário "DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL SIMPLIFICADA", pela inexistência de "campo específico", como já visto anteriormente, o doador fica impossibilitado de informar os valores dados ao donatário, sendo que a saída dos

valores da DOAÇÃO é comprovada pela baixa do bem (R\$ 76.346,20) e pelos rendimentos isentos e não tributáveis, oriundos da alienação dos lotes de terra (R\$ 3.123.653,80), num total de R\$ 3.200.000,00, dos quais R\$ 2.595.000,00 foram doados ao Sr. VICTOR NACIM ABBUD — CPF nº 108.726.398-00 e o restante R\$ 564.863,92, aplicado no Banco Santander Fundo de Investimento, sendo essa aplicação financeira declarada como saldo existente em 31/12/2003 na "DECLARAÇÃO DE BENS E DIREITOS" (Doc. 24) de VICTOR SAADALLAH ATALLAH — CPF nº 008.390.358-53 (DOADOR);

- que em contrapartida, na "DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL SIMPLIFICADA" do contribuinte VICTOR NACIM ABBUD — CPF nº 108.726.398-00 (DONATÁRIO) (Doc. 321), os valores recebidos como doação (R\$ 2.595.000,00) do Sr. VICTOR SAADALLAH ATALLAH — CPF nº 008.390.358-53, constam como entrada, no "campo específico" "RENDIMENTOS ISENTOS E NÃO TRIBUTÁVEIS" (R\$ 2.595.000,00 + R\$ 1.710.825,00 = R\$ 4.305.825,00);

- que pela leitura do "TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL", percebe-se que a Auditora Fiscal aceitou os documentos comprobatórios das doações recebidas pelo Sr. VICTOR NACIM ABBUD — CPF nº 108.726.398-00 do Sr. VICTOR SAADALLAH ATALLAH — CPF nº 008.390.358-53, o que ela não aceitou foi que ambos lançaram o resultado da alienação dos lotes de terra como "RENDIMENTO ISENTO E NÃO TRIBUTÁVEIS". Parece-me que a Auditora Fiscal tenha-se equivocado ao pensar que ambos, doador e donatário, tenham sido beneficiados do resultado da alienação dos lotes de terra;

- que a Auditora Fiscal ao afirmar em seu "TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL" e "TERMO DE ENCERRAMENTO", mostra-se totalmente contraditória e equivocada. Ora afirma que fez a devolução de todos os livros e documentos utilizados na presente fiscalização, ora contraria sua própria afirmação ao mencionar que os documentos utilizados encontram-se para retirada nesta DEFIC/SP;

- que por ocasião da devolução dos documentos, a Auditora Fiscal ao ser inquirida sobre as cópias reprográficas autenticadas dos "Instrumentos Particulares de Doação", com firma reconhecida, "Escrituras Públicas de Venda de Imóveis" e "Escritura de Doação Pecuniária", entregues juntamente com as 5 (cinco) originais da "**Certidão de Venda de Imóvel**", informou que esses documentos se encontravam no "dossiê de fiscalização" e foi arquivado na própria DEFIC/SP, sito à Rua Pacaembu nº 715 — SP/SP;

- que embora as doações tenham sido recebidas em moeda corrente nacional, parte desse valor foi aplicada no mercado financeiro, em fevereiro/2003 (R\$ 517.622,49), junho/2003 (R\$ 362.086,87), julho/2003 (R\$ 612.270,39), agosto/2003 (R\$ 18.328,11), outubro/2003 (R\$ 270.054,65) e dezembro/2003 (R\$ 328.772,80), devidamente informados no Doc. 33);

- que informa-se ainda que, os valores recebidos em doação, por conveniência do contribuinte, ficaram guardados, em moeda nacional corrente, em cofre bancário, para que se evitasse a incidência de despesas como CPMF;

- que, em contrapartida, no intuito de sanar o erro cometido, foi feita, em 22/09/2006, a devida retificação da Declaração de Ajuste Anual Simplificada, no "campo — Declaração de Bens", conforme comprova cópia da Declaração de Ajuste Anual — Retificadora (doc. 31);

- que só para argumentar, mesmo se o contribuinte tivesse sido notificado do **"Termo de Início de Fiscalização"**, o que não foi, o artigo 7º, § 2º do Decreto nº 70.235/72, condiciona o prazo de validade do ato inicial do procedimento fiscal (o que não ocorreu) a 60 (sessenta) dias, prorrogável por igual período, sucessivamente, com qualquer outro ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos fiscais, a espontaneidade será readquirida, se o contribuinte não receber nenhum ato, por escrito, do prosseguimento da ação fiscal;

- que é ilegal a utilização da taxa SELIC para cálculo dos juros moratórios por estar excedendo o limite máximo fixado pelo parágrafo 10 do artigo 161 do Código Tributário Nacional, além do mais, essa taxa constitui um parâmetro para remuneração de aplicações de capital no mercado financeiro;

- que nos termos do artigo 16, inciso IV, dão Decreto nº 70.235/72, como medida de direito, movidos pelo princípios de oficialidade e da verdade material, REQUER-SE, a digna Autoridade Julgadora que determine de ofício a realização de diligência na DEFIC/SP, sito à Rua Pacaembu nº 715 — SP/SP, para a verificação de que os documentos entregues pelo contribuinte (cópias reprográficas autenticadas dos "Instrumentos Particulares de Doação", com firma reconhecida, "Escrituras de Venda de Imóveis", "Escritura de Doação no *"TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL"*, estão arquivadas no "dossiê de fiscalização do contribuinte Victor Nacim Abbud — CPF n 108.726.398-00" e, em caso positivo que se extraia cópias dos referidos documentos para a juntada aos autos do processo administrativo n. 19515.001978/2006-11.

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

- que alega o autuado ter havido cerceamento do direito de defesa em virtude de não ter obtido cópia do presente processo, entretanto, durante o procedimento de fiscalização, o impugnante foi intimado e reintimado a apresentar os documentos comprobatórios relativos ao acréscimo patrimonial detectado e com base nos elementos apresentados e os informados na Declaração de Ajuste Anual, a Auditoria Fiscal analisou sua evolução patrimonial e conseqüente infração à legislação, o que motivou a lavratura do presente Auto de Infração;

- que deve-se esclarecer, ainda, que o período em que se realiza o trabalho de fiscalização está sob a égide do princípio inquisitório, no qual a autoridade fiscal busca esclarecer os fatos e apresentar suas conclusões ao contribuinte. Assim, ao ser intimado, foram fornecidos ao impugnante os elementos necessários à compreensão da motivação do procedimento fiscal e solicitadas justificativas por escrito;

- que saliente-se que a não devolução de todos os livros e documentos utilizados na fiscalização não poderiam prejudicar sua defesa. Consta do Termo de Devolução de Documentos, que o próprio contribuinte traz em cópia ao presente processo, às fls. 430, a relação dos documentos originais devolvidos;

- que como pode se depreender houve devolução de documentos utilizados na fiscalização, e aquele, cujas cópias alega não terem sido devolvidos, encontram-se acostados no presente processo. Os documentos juntados em dossiê da fiscalização e que o contribuinte quer sejam juntados ao presente processo são meras cópias dos documentos aqui inseridos. Verifica-se ainda que o contribuinte reapresenta-os em sua defesa (documentos de fls. 325 a 429). Assim, tinha pleno conhecimento de todos os documentos utilizados na ação fiscal, por ele

mesmo fornecidos. Ao trazer à discussão estas questões verifica-se uma tentativa de conturbar o feito a fim de se eximir de sua real responsabilidade tributária;

- que, de outro modo, o impugnante teve ciência da descrição detalhada das infrações imputadas e da fundamentação legal que baseou a autuação, bem como de todos os valores e cálculos considerados para determinar a matéria tributada. Daí pode exercer, sem qualquer restrição, seu direito de defesa, o que se constata, facilmente, no próprio arrazoado apresentado na impugnação;

- que é imperativo destacar que em momento algum se deixou de apreciar qualquer elemento de prova apresentado e que nenhum novo elemento probatório relacionado aos depósitos em conta corrente foi acrescido ao processo quando da impugnação;

- que quanto às intimações que alega não terem sido feitas em seu domicílio fiscal, verifica-se que a primeira intimação (fls. 04) foi encaminhada para o seu domicílio fiscal correto, ou seja, Rua Canadá nº 107, cuja correspondência foi devolvida por recusa em seu recebimento. Assim, foi emitido novo Termo de Intimação, com endereçamento ao antigo domicílio, rua Honduras, do qual o contribuinte teve ciência em 13/04/2006. O contribuinte após esta intimação apresentou documentos durante a sua realização. Por fim, cabe salientar que na impugnação apresentada transparece a plena compreensão dos fatos ensejadores da ação fiscal. Conclui-se, desta forma, serem descabidas as afirmações do impugnante de que houve cerceamento do direito ao contraditório e à defesa;

- que em relação à alegação de desconhecimento das planilhas citadas no Termo de Verificação Fiscal, as quais se encontram sem assinatura do contribuinte, verifica-se sua validação através do Termo de Constatação, encaminhado via AR e recebido em 06/09/2006 (doc. de fls. 221). Foi concedido o prazo de 03 dias para manifestação por escrito, sem que qualquer providência fosse adotada pelo interessado, e em consequência considerou-se o mesmo cientificado que as planilhas enviadas juntamente com o Termo, seriam utilizadas no decorrer da ação fiscal;

- que o CTN dispõe, no § 1º do artigo 147, que a retificação da declaração por iniciativa do próprio declarante, quando vise reduzir ou a excluir tributo, só é admissível mediante comprovação do erro em que se funde, e antes de notificado o lançamento, o que não é o caso dos autos;

- que o impugnante após a ciência do início da ação fiscal em 13/04/2006, e com seu comparecimento perante o fisco, conforme documentado às fls. 10 a 85, somente apresentou a declaração retificadora em 22/09/2006, quando não mais detinha a espontaneidade para tal;

- que registre-se, também, que, uma vez iniciado o procedimento fiscal, toda e qualquer alteração na Declaração de Ajuste Anual do período sob fiscalização deve ser efetuada de ofício pelo Auditor Fiscal da Receita Federal responsável pelo procedimento, e, na apuração de eventuais infrações cometidas pelo fiscalizado, este dela pode participar, recebendo as intimações fiscais e fornecendo os esclarecimentos, informações e documentos que julgue necessários;

- que, assim, não se admite as declarações retificadoras apresentada após a ciência do início do procedimento de ofício, não tendo as mesmas o condão de anular ou alterar

o auto de infração lavrado e tampouco acarretam duplicidade de lançamento, visto que não produzem efeitos legais;

- que com o escopo de justificar a origem de créditos em sua conta corrente, afirma o autuado ter recebido numerários em diversos meses do ano calendário de 2003 a título de doação proveniente de seu sogro e argumenta, que os valores percebidos a este título (doação) estariam isentos de IRPF por expressa disposição legal;

- que é entendimento assente na esfera administrativa, inclusive no Conselho de Contribuintes, que o empréstimo ou doação, para ser aceito, deve ser não só comprovado por meio de documentação hábil e idônea da efetiva transferência do numerário, como também compatível com os rendimentos e disponibilidades financeiras declaradas pelo doador/credor à data do empréstimo ou doação;

- que também é fato que tanto o donatário quanto o doador têm a obrigatoriedade de informar o empréstimo ou a doação na declaração de bens e direitos, por sua repercussão na variação patrimonial e ainda que tal informação tenha sido prestada não desobriga a contribuinte de fazer a prova efetiva do empréstimo/doação tomado. Os documentos apresentados - Instrumentos Particulares de Doação, em cópias, bem como a Escritura de Doação Pecuniária, datada de 21/08/2006 lavrada já no curso da ação fiscal, desprovidas de outros documentos comprobatórios, não constituem meios de prova suficientes e eficazes da efetiva ocorrência da doação, mormente se levarmos em conta a relação de parentesco existente entre os dois;

- que em suma, cabe ao contribuinte fazer prova do recebimento dos recursos por meio de extrato bancário ou indicação do cheque ou depósito em sua conta corrente, prova esta que se existente, aliada ao preenchimento dos requisitos previstos em lei para operações desta natureza (doação), satisfaria plenamente a exigência. Sem esses elementos, materiais e formais, não é possível aceitar a doação mencionada;

- que quanto à afirmação do contribuinte que a doação ocorreu em moeda corrente nacional e que parte foi aplicada no mercado financeiro e que por sua conveniência tais valores ficaram em cofre bancário para evitar a incidência da CPMF, note-se que em qualquer época, especialmente na atualidade, o transporte e a tradição de elevadas somas de dinheiro representam inaceitável risco e são substituídos por meios de pagamentos alternativos: cheques, transferências bancárias, e outros. O dinheiro, moeda nacional, tem curso forçado e valor liberatório no território nacional, sem qualquer dúvida. O que está, porém, em dúvida, e por isso não pode ser aceito como fato provado é a existência da alegada operação, por falta de comprovação. Os meios de prova à disposição do impugnante são todos os legalmente aceitos pelo Direito Brasileiro. Pela relevância para o deslinde da causa que aqui se aprecia, porém, há que ser provada a existência da operação de tradição da importância alegada;

- que o impugnante requer a realização de diligência na DEFIC/SP, para verificação dos documentos por ele entregues à fiscalização (cópias reprográficas autenticadas dos Instrumentos Particulares de Doação, com firma reconhecida, Escrituras de Venda de Imóveis, Escritura de Doação Pecuniária), não citadas no Termo de Verificação Fiscal, estão arquivadas no dossiê de fiscalização do contribuinte em questão, e em caso positivo que se extraia cópias dos referidos documentos para a juntada aos autos do presente processo. Esta alegação, porém, não é suficiente para comprovar motivo de força maior que pudesse justificar a não apresentação de outras provas. Os documentos que compõem o presente processo, cujas cópias fazem parte do dossiê da fiscalização, foram apresentados pelo contribuinte durante o curso da ação fiscal e reapresentados na impugnação. Assim, de acordo com o § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972;

- que repetimos ainda que o contribuinte teve ciência da descrição detalhada das infrações imputadas e da fundamentação legal que baseou a autuação, bem como de todos os valores e cálculos considerados para determinar a matéria tributada. Daí, poder exercer, sem qualquer restrição, seu direito de defesa, o que se constata, facilmente, no próprio arrazoadado apresentado na impugnação. Tal pedido é prescindível e protelatório;

- que havendo previsão legal da aplicação da taxa SELIC, não cabe à autoridade julgadora exonerar a correção dos valores legalmente estabelecida. Carece, assim, de amparo legal a discordância do impugnante em relação ao cálculo dos juros de mora, efetuado em percentual equivalente à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia (SELIC) para títulos federais, acumulada mensalmente.

As ementas que consubstanciam a presente decisão são as seguintes:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

CERCEAMENTO DE DEFESA.

Inexiste embaraço ao exercício do direito de defesa se o auto de infração e os demais elementos do processo permitem ao Impugnante o conhecimento pleno da motivação da ação fiscal, não dando margem a dúvidas quanto à matéria tida como infringida.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO

Sujeita-se à tributação a variação patrimonial apurada, não justificada por rendimentos declarados/comprovados, por caracterizar omissão de rendimentos.

DOAÇÃO. REQUISITOS ESSENCIAIS.

Para fins fiscais, a doação deve obedecer às exigências do disposto no Código Civil para a validade do referido ato e ser comprovada com documentos hábeis e idôneos que demonstrem a efetiva transferência dos recursos para o patrimônio do donatário. Inteligência dos artigos 166 e 538 a 541 da Lei n.º 10.406/2002 - Código Civil.

ENTREGA DE DECLARAÇÃO RETIFICADORA.

O início do procedimento fiscal, determinado pela ciência do primeiro ato praticado pela Autoridade Fiscal Autuante, afasta a espontaneidade do sujeito passivo em relação a atos anteriores e obsta a retificação da Declaração de Ajuste Anual relacionada ao procedimento instaurado.

Lançamento Procedente.

Cientificado da decisão de Primeira Instância, em 09/04/2009, via Edital, conforme Termo constante às fls. 483/484, e, com ela não se conformando, o contribuinte interpôs, em tempo hábil (25/05/2009), o recurso voluntário de fls. 486/548, instruído pelos documentos de fls. 549/551, no qual demonstra irresignação contra a decisão supra, baseado, em síntese, nas mesmas razões expendidas na fase impugnatória.

É o relatório.

CÓPIA

Voto

Conselheiro Nelson Mallmann, Relator

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

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

É de se ressaltar, que resta claro, nos demonstrativos contidos nos autos, que o acréscimo patrimonial a descoberto tem origem nos gastos/aplicações efetuados pelo contribuinte e que diante da soma dos rendimentos auferidos na Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda da Pessoa Física do exercício de 2004, ano-calendário de 2003, são insuficientes para dar suporte aos gastos/dispêndios incorridos, configurou-se a ocorrência de acréscimo patrimonial a descoberto durante o ano-calendário de 2003, conforme se verifica no Demonstrativo de Variação Patrimonial Mensal, caracterizando, assim, omissão de rendimentos.

A autoridade julgadora de primeira instância resolveu julgar procedente o lançamento, por entender que o contribuinte não logrou comprovar a origem dos recursos utilizados para satisfazer os dispêndios realizados no ano-calendário questionado.

Inconformado, em virtude de não ter logrado 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 se insurge contra o lançamento mantido pela autoridade julgadora, argüindo, inicialmente, preliminares de nulidades do lançamento e da decisão de primeira instância e, no mérito, tece considerações sobre a impossibilidade de se manter a tributação, sob o entendimento de que demonstrou a origem dos rendimentos, não cabendo a autoridade fiscal imputar ao ora Recorrente a comprovação do trânsito de tais valores em suas contas correntes. De toda sorte, a distribuição dos lucros e as doações foram devidamente comprovadas. Da mesma forma foi reconhecida pelo Recorrente em sua declaração, não havendo o que se perquirir acerca de sua efetividade.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Da mesma forma, não procede à nulidade do lançamento argüida sob os argumentos de que o auto de infração não foi lavrado dentro dos parâmetros exigidos pelo art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, ou seja, erro de capitulação legal, descrição confusa dos fatos, falta de autenticidade, bem como não houve a devida descrição e capitulação da infração cometida pelo recorrente.

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

Quanto ao procedimento fiscal realizado pela agente do fisco, verifica-se que foi efetuado dentro da estrita legalidade, com total observância ao Decreto nº 70.235, de 1972, que regula o Processo Administrativo Fiscal, não se vislumbrando, no caso sob análise,

qualquer ato ou procedimento que tenha violado ou subvertido o princípio do devido processo legal.

Verifica-se, ainda, que o Auto de Infração às fls. 232/236 e o Termo de Verificação Fiscal de fls. 229/231, identifica por nome e CPF o autuado, esclarece que foi lavrado na Delegacia da Receita Federal do Brasil de Fiscalização em São Paulo - SP, cuja ciência foi através de AR (fls. 238) e descreve as irregularidades praticadas, bem como o seu enquadramento legal assinado pelo Auditor-Fiscal da Receita Federal, cumprindo o disposto no art. 142 do Código Tributário Nacional - CTN, ou seja, o ato é próprio do agente administrativo investido no cargo de Auditor-Fiscal.

Não restam dúvidas de que o lançamento se deu em razão da constatação de omissão de rendimentos caracterizados por acréscimo patrimonial a descoberto, sem que o recorrente justificasse estes acréscimos patrimoniais. Constatam dos autos diversos chamados ao sujeito passivo para que esse apresentasse as justificativas acerca destes acréscimos patrimoniais.

O enquadramento legal e a narrativa dos fatos envolvidos permitem a perfeita compreensão do procedimento adotado, da base tributável apurada e do cálculo do imposto resultante, permitindo ao interessado o pleno exercício do seu direito de defesa.

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

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

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

Art. 59 - São nulos:

I - Os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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

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

Ora, a autoridade lançadora cumpriu todos os preceitos estabelecidos na legislação em vigor e o lançamento foi efetuado com base em dados reais sobre a suplicante,

conforme se constata nos autos, com perfeito embasamento legal e tipificação da infração cometida. Como se vê, não procede à situação conflitante alegada pelo recorrente, ou seja, não se verificam, por isso, os pressupostos exigidos que permitam a declaração de nulidade do Auto de Infração.

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

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

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

Quanto à preliminar de nulidade argüida, sob o entendimento de que de que houve, em síntese, ofensa ao princípio constitucional do contraditório e ampla defesa, assegurado no art. 5º, inciso LV, da Constituição Federal de 1988, por discordar, em síntese, dos procedimentos adotados pela fiscalização para lavratura do presente Auto de infração, é de se dizer que não tem razão o suplicante, pelos motivos que se seguem.

Resta claro, no desenvolvimento do procedimento fiscal, que os demonstrativos esclarecem de maneira convincente a origem dos valores que tomaram parte do demonstrativo de apuração do acréscimo patrimonial a descoberto questionado.

Ora, é dever do contribuinte informar e, se for o caso, comprovar os dados nos campos próprios das Declarações de Ajuste Anual apresentadas e, conseqüentemente, calcular e pagar o montante do imposto apurado, por outro lado, cabe a autoridade fiscal o dever da conferência destes dados. Assim, na ausência de comprovação, por meio de documentação hábil e idônea, das deduções realizadas na base de cálculo do imposto de renda, do lançamento de rendimentos isentos e não-tributáveis e sujeitos a tributação exclusiva, do lançamento de ganhos de capital e de renda variável, bem como do lançamento de bens e direitos, dívidas e ônus reais, é dever de a autoridade fiscal efetuar a sua glosa.

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 regada 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.

Ora, não há como negar que as irregularidades apontadas pela autoridade lançadora foram devidamente caracterizadas e compreendidas pelo suplicante, tanto é verdade que a mesma contestou o referido auto de infração de forma a não deixar dúvidas quanto ao perfeito conhecimento dos fatos, através da Impugnação. Portanto, o fundamental é que o contribuinte tenha tomado ciência do presente auto de infração, e tenha exercido de forma plena, dentro do prazo legal, o seu direito de defesa e oportunidade para apresentar dos documentos comprobatórios de suas alegações.

Enfim, no caso dos autos, a autoridade lançadora cumpriu todos os 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 pela recorrente, ou seja, não se verificam, por isso, os pressupostos exigidos que permitam a declaração de nulidade do Auto de Infração.

Quanto às questões das preliminares de nulidades do lançamento e da decisão de Primeira Instância suscitadas pelo suplicante, sob o entendimento de que tenha ocorrido ofensa aos princípios constitucionais do devido processo legal, já que o recorrente entende que a decisão recorrida não garantiu o devido processo legal não apenas em seu aspecto formal mas também em seu aspecto material, já que não foram levadas em conta, nem ofertadas, nem asseguradas, as circunstâncias relativas ao caso concreto, como, por exemplo, o deferimento da diligência solicitada de modo a influir na convicção do decisório e, em última análise, termina por caracteriza-se a violação do direito de defesa, pois não há motivos que justificassem a sua rejeição.

O recorrente requer a realização de diligência na DEFIC/SP, para verificação dos documentos por ele entregues à fiscalização (cópias reprográficas autenticadas dos Instrumentos Particulares de Doação, com firma reconhecida, Escrituras de Venda de Imóveis, Escritura de Doação Pecuniária), não citadas no Termo de Verificação Fiscal, estão arquivadas no dossiê de fiscalização do contribuinte em questão, e em caso positivo que se extraia cópias dos referidos documentos para a juntada aos autos do presente processo.

Ora, no que diz respeito ao pedido de diligência, é de se esclarecer, que da análise dos autos, se verifica que a decisão de Primeira Instância entendeu que não merece ser acolhida às alegações apresentadas., já que a alegação não é suficiente para comprovar motivo de força maior que pudesse justificar a não apresentação de outras provas. Os documentos que compõem o presente processo, cujas cópias fazem parte do dossiê da fiscalização, foram apresentados pelo contribuinte durante o curso da ação fiscal e reapresentados na impugnação.

Por fim, entendeu a autoridade julgadora que o próprio impugnante poderia, durante o procedimento de fiscalização, ter apresentado todos os seus esclarecimentos e documentos ao fiscal autuante, em atendimento às intimações feitas, notadamente em relação à origem do acréscimo patrimonial constante do Auto de Infração e não o fez, ficando no mero terreno abstrato das alegações sem prova.

Ora, como visto, a autoridade julgadora fundamentou com rigor a negativa da perícia solicitada, com fundamentos convincentes. É de se alertar de que para um pedido de diligência seja deferido é necessário que existam dúvidas processuais que devem ser sanadas, que não é o caso dos autos.

Só posso confirmar a negativa da autoridade de primeira instância, já que, a princípio, a responsabilidade pela apresentação das provas do alegado compete ao contribuinte que praticou a irregularidade fiscal, não cabendo a determinação de diligência ou perícia de ofício para a busca de provas em favor do contribuinte.

Ora, o Decreto n.º 72.235, de 1972, com redação dada pela Lei nº. 8.748, de 1993 - Processo Administrativo Fiscal - diz:

Art. 16 – A impugnação mencionará:

(...).

IV – as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito.

§ 1º. Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16.

(...).

Art. 18 - A autoridade julgadora de Primeira Instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine.

§ 1º. Deferido o pedido de perícia, ou determinada de ofício, sua realização, a autoridade designará servidor para, como perito da União, a ela proceder e intimará o perito do sujeito passivo a realizar o exame requerido, cabendo a ambos apresentar os respectivos laudos em prazo que será fixado segundo o grau de complexidade dos trabalhos a serem executados.

Como se verifica do dispositivo legal, o colegiado que proferiu a decisão tem a competência para decidir sobre o pedido de diligência ou perícia, e é a própria lei que atribui à autoridade julgadora de primeira instância o poder discricionário para deferir ou indeferir os pedidos de diligência ou perícia, quando prescindíveis ou impossíveis, devendo o indeferimento constar da própria decisão proferida.

É de se ressaltar, que o poder discricionário para indeferir pedidos de diligência e perícia não foi concedido ao agente público para que ele disponha segundo sua conveniência pessoal, mas sim para atingir a finalidade traçada pelo ordenamento do sistema, que, em última análise, consiste em fazer aflorar a verdade material com o propósito de certificar a legitimidade do lançamento.

Ademais, descabe o pedido de diligência quando presentes nos autos todos os elementos necessários para que a autoridade julgadora forme sua convicção. As perícias devem limitar-se ao aprofundamento de investigações sobre o conteúdo de provas já incluídas no processo, ou à confrontação de dois ou mais elementos de prova também incluídos nos autos, não podendo ser utilizadas para reabrir, por via indireta, a ação fiscal e busca de provas que são de competência exclusiva do recorrente.

Ora, o que se questiona nos autos desde o início do procedimento fiscal é a comprovação documental dos fatos. O recorrente somente alega que sua declaração reflete a real situação de seu patrimônio e nada comprova, quer transferir o ônus da prova, que é de sua responsabilidade, para a responsabilidade da autoridade fiscal.

No que diz respeito à espontaneidade da retificação da Declaração de Ajuste Anual Simplificada do recorrente, impõe-se necessário verificar se, em verdade, houve ou não apresentação espontânea da mesma, bem como se existe alguma justificativa razoável para se

processar a Declaração de Ajuste Anual em questão em outra data, senão aquela original prevista na legislação de regência.

Alega o recorrente o contribuinte, que no período compreendido de 14/07/2006 a 21/09/2006, não recebeu em seu domicílio fiscal (Rua Canadá nº. 107 — Jardim América) qualquer intimação, por escrito, da ilustre Auditora Fiscal ou, mesmo, enviou nesse período qualquer correspondência, datado e assinado por ele, à Secretaria da Receita Federal, que, assim, pelo cochilo da fiscalização, em 21/09/2006 pôde readquirir a espontaneidade, conforme previsto no artigo 7º, § 2º do Decreto nº 70.235/72. Esse dispositivo legal condiciona o prazo de validade do ato inicial do procedimento fiscal a 60 (sessenta) dias, prorrogável por igual período, sucessivamente, com qualquer outro ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos fiscais, passado esse prazo a espontaneidade será readquirida se o contribuinte não receber nenhum ato, por escrito, do prosseguimento da ação fiscal.

Da análise das peças processuais verifica-se, que a primeira intimação (fls. 04) foi encaminhada para o seu domicílio fiscal correto, ou seja, Rua Canadá nº 107, cuja correspondência foi devolvida por recusa em seu recebimento. Assim, foi emitido novo Termo de Intimação, com endereçamento ao antigo domicílio, Rua Honduras, nº 100, do qual o recorrente teve ciência em 13/04/2006. O recorrente após esta intimação apresentou documentos durante a sua realização. Foi novamente intimado, via AR, recebido em 13/07/2006 a preencher planilhas A, B e C e apresentar extratos bancários, saldo inicial e final, fornecidos pelos bancos. Em resposta a intimação acima, o fiscalizado apresentou os saldos solicitados e as planilhas preenchidas, porém, sem assinatura, posteriormente validadas através do Termo de Constatação enviado via AR e recebido em 06/09/2006.

Posteriormente, em 09/08/2006, o recorrente intimado, via AR, recebido em 09/08/2006, a prestar esclarecimentos sobre a Variação Patrimonial a Descoberto apurada pela fiscalização. Encaminhou carta-resposta, sem assinatura, juntamente com documentos referentes a quatro lotes de terra, sediados em Goiás, pertencentes ao seu sogro, Sr. Victor Saadallah Atallah, C.P.F. nº 008:-390.358-53, comprovando que o sogro é o real proprietário dos lotes e ainda a venda destes lotes 2003. Junta ainda cópia da Declaração do Imposto de Renda do ano-calendário de 2003 do sogro, Sr. Victor Saadallah Atallah, onde consta a venda dos referidos lotes, com a baixa na: Declaração de Bens e Direitos, preenchimento do formulário de Ganhos de Capital para os quatro lotes; apuração do Rendimento Isento e Não-Tributável no total de R\$ 3.123.653,80, e transporte deste valor para o quadro de Rendimentos Isentos e Não Tributáveis, como parcela isenta proveniente de ganhos de capital.

Ademais, resta claro nos autos às fls. 221/224 os Termos de Constatação e Intimação Fiscal, datados de 06/09/2006 e recebidos 06/09/2006 (fls. 225).

Ao tratar da intimação o Processo Administrativo Fiscal (Decreto nº 70.235, de 1972 e suas alterações posteriores) se manifesta da seguinte forma:

Art. 23. Far-se-á a intimação:

I - pessoal, pelo autor do procedimento ou por agente do órgão preparador, na repartição ou fora dela, provada com a assinatura do sujeito passivo, seu mandatário ou preposto, ou, no caso de recusa, com declaração escrita de quem o intimar; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

II - por via postal, telegráfica ou por qualquer outro meio ou via, com prova de recebimento no domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

*III - por meio eletrônico, com prova de recebimento, mediante:
(Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)*

a) envio ao domicílio tributário do sujeito passivo; ou (Incluída pela Lei nº 11.196, de 2005)

b) registro em meio magnético ou equivalente utilizado pelo sujeito passivo. (Incluída pela Lei nº 11.196, de 2005)

§ 1º Quando resultar improficuo um dos meios previstos no caput deste artigo, a intimação poderá ser feita por edital publicado: (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

*I - no endereço da administração tributária na internet;
(Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)*

II - em dependência, franqueada ao público, do órgão encarregado da intimação; ou (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

*III - uma única vez, em órgão da imprensa oficial local.
(Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)*

§ 2º Considera-se feita a intimação:

I - na data da ciência do intimado ou da declaração de quem fizer a intimação, se pessoal;

II - no caso do inciso II do caput deste artigo, na data do recebimento ou, se omitida, quinze dias após a data da expedição da intimação; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

III - se por meio eletrônico, 15 (quinze) dias contados da data registrada: (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

a) no comprovante de entrega no domicílio tributário do sujeito passivo; ou (Incluída pela Lei nº 11.196, de 2005)

b) no meio magnético ou equivalente utilizado pelo sujeito passivo; (Incluída pela Lei nº 11.196, de 2005)

IV - 15 (quinze) dias após a publicação do edital, se este for o meio utilizado. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

§ 3º Os meios de intimação previstos nos incisos do caput deste artigo não estão sujeitos a ordem de preferência. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

§ 4º Para fins de intimação, considera-se domicílio tributário do sujeito passivo: (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

I - o endereço postal por ele fornecido, para fins cadastrais, à administração tributária; e (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

II - o endereço eletrônico a ele atribuído pela administração tributária, desde que autorizado pelo sujeito passivo. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

§ 5º O endereço eletrônico de que trata este artigo somente será implementado com expresso consentimento do sujeito passivo, e a administração tributária informar-lhe-á as normas e condições de sua utilização e manutenção. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

§ 6º As alterações efetuadas por este artigo serão disciplinadas em ato da administração tributária. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

Não há mais nada para se discutir, o recorrente foi cientificado dos procedimentos fiscais.

Ora, com a devida vênia, o Processo Administrativo de determinação e exigência dos créditos tributários da União e o de consulta sobre a aplicação da legislação tributária federal é regido pelo Decreto nº 70.235, de 1972, e alterações posteriores. O referido decreto tem status de lei, pois ele regula e não apenas regulamenta o processo de determinação e exigência de créditos tributários da União. Por isso, as alterações são processadas por dispositivo legal de igual natureza.

Diz o Decreto nº 70.235, de 1972:

Art. 7º O procedimento fiscal tem início com:

I – o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificando o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto;

II - a apreensão de mercadorias, documentos ou livros; (o destaque não é do original)

III – o começo de despacho aduaneiro de mercadoria importada.

§ 1º O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação, a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.

Conforme se infere do citado artigo, o início do procedimento fiscal é objetivo, isto é, atuação da autoridade administrativa tendente a verificar a relação jurídico-tributária sobre determinado fato para se apurar ou não infração à legislação tributária.

Tanto é verdadeira essa afirmativa, que o inciso I, quando diz “o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificando o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto”, a exclusão da espontaneidade do contribuinte está vinculada aos termos de intimações emitidos.

Ora, é cristalino nos autos que foi lavrado pela fiscalização da Secretaria da Receita Federal, em cumprimento ao Decreto nº 70.235, de 1972, o Termo de Início de Fiscalização.

É o que basta para dar início ao procedimento fiscal e este ato exclui a espontaneidade do sujeito passivo e este somente se descaracteriza se ficar, por mais de sessenta dias, sem outro ato escrito de autoridade que lhe dê prosseguimento.

Assim, uma vez iniciado o procedimento fiscal, toda e qualquer alteração na Declaração de Ajuste Anual do período sob fiscalização deve ser efetuada de ofício pelo Auditor Fiscal da Receita Federal responsável pelo procedimento, e, na apuração de eventuais infrações cometidas pelo fiscalizado, este dela pode participar, recebendo as intimações fiscais e fornecendo os esclarecimentos, informações e documentos que julgue necessários.

Não se admite as declarações retificadoras apresentada após a ciência do início do procedimento de ofício, não tendo as mesmas o condão de anular ou alterar o auto de infração lavrado e tampouco acarretam duplicidade de lançamento, visto que não produzem efeitos legais que quanto às intimações que alega não terem sido feitas em seu domicílio fiscal, verifica-se que a primeira intimação (fls. 04) foi encaminhada para o seu domicílio fiscal correto, ou seja, Rua Canadá nº 107, cuja correspondência foi devolvida por recusa em seu recebimento. Assim, foi emitido novo Termo de Intimação, com endereçamento ao antigo domicílio, Rua Honduras, nº 100, do qual o contribuinte teve ciência em 13/04/2006. O contribuinte após esta intimação apresentou documentos durante a sua realização.

Em relação à alegação de desconhecimento das planilhas citadas no Termo de Verificação Fiscal, as quais se encontram sem assinatura do contribuinte, verifica-se sua validação através do Termo de Constatação, encaminhado via AR e recebido em 06/09/2006 (doc. de fls. 221). Foi concedido o prazo de 03 dias para manifestação por escrito, sem que qualquer providência fosse adotada pelo interessado, e em consequência considerou-se o mesmo cientificado que as planilhas enviadas juntamente com o Termo, seriam utilizadas no decorrer da ação fiscal.

Em fim, o recorrente após a ciência do início da ação fiscal em 13/04/2006, e com seu comparecimento perante o fisco, conforme documentado às fls. 10 a 85, somente apresentou a declaração retificadora em 22/09/2006, quando não mais detinha a espontaneidade para tal.

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

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

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

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

A situação patrimonial do contribuinte é medida em dois momentos distintos. No início do período considerado e no seu final, pela apropriação dos valores constantes de sua

declaração de bens. O eventual acréscimo na situação patrimonial constatado na posição do final do período em comparação da mesma situação no seu início é considerado como acréscimo patrimonial. Para haver equilíbrio fiscal deve corresponder, tal acréscimo (que leva em consideração os bens, direitos e obrigações do contribuinte) deve estar respaldado em rendimentos auferidos (tributados, isentos e não-tributáveis ou tributadas exclusivamente na fonte) e/ou empréstimos, etc.

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

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

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

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

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

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

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

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

Diz a norma legal que rege o assunto:

Lei n.º 7.713, de 1988:

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

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

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

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

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

Lei n.º 8.134, de 1990:

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

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

(...).

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

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

Lei n.º 8.021, de 1990:

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

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

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

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

determinados anualmente, donde se conclui que o recolhimento mensal passou a ser considerado como antecipação do devido e não como pagamento definitivo.

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

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

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

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

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

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

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

Entretanto, a partir do ano de 1990, não é possível exigir do contribuinte o pagamento mensal do imposto de renda, ainda que a fonte pagadora não tenha cumprido o dever legal de efetuar a retenção do imposto por antecipação da declaração. Sem dúvidas que o imposto de renda na fonte e o imposto de renda recolhido na forma de “carnê-leão”, apesar da denominação de imposto devido mensalmente, representam simples antecipações do imposto efetivamente apurado na declaração de ajuste anual.

Desse modo, o imposto devido, a partir do período base de 1990, passou a ser determinado mediante a aplicação da tabela progressiva sobre a base de cálculo apurada com a inclusão de todos os rendimentos de que trata o art. 10 da Lei n.º 8.134, de 1990, e o saldo a pagar ou a restituir, mediante a dedução do imposto retido na fonte ou pago pelo contribuinte pessoa física, mensalmente, quando auferisse rendimentos de outras pessoas físicas.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Art. 332. Todos os meios legais, bem como os moralmente legítimos, ainda que não especificados neste Código, são hábeis para provar a verdade dos fatos, em que se funda a ação ou defesa

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

No que diz respeito da cobertura do acréscimo patrimonial a descoberto pela distribuição lucros, observa-se que o recorrente não apresentou, embora expressamente intimado a fazê-lo, demonstrativo das aplicações que foram beneficiadas com os lucros recebidos, a qual seria suficiente para informar a fiscalização sobre a alocação daqueles recursos.

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

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

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

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

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

Alega o recorrente, que as doações foram feitas pelo Sr. VICTOR SAADALLAH ATALLAH — CPF nº. 008.390.358-53 ao seu genro VICTOR NACIM ABBUD — CPF nº. 108.726.398-00. Os valores das doações feitas pelo Sr. VICTOR

SAADALLAH ATALLAH — CPF n.º. 008.390.358-53 tiveram origem nas transações imobiliárias, conforme Demonstrativo de Apuração dos Ganhos de Capital, de fls. 198 a 202, os quais foram devidamente informados na Declaração de Ajuste Anual — Simplificada/Exercício 2004 (vide fls. 194 a 197). O resultado dessas transações imobiliárias foram transferidas diretamente ao contribuinte VICTOR NACIM ABBUD — CPF n.º. 108.726.398-00 como doações feitas por VICTOR SAADALLAH ATALLAH — CPF n.º. 008.390.358-53, conforme constam nos referidos Instrumentos Particulares de Doação. Por terem sido recebidas em moeda corrente nacional, parte desse valor foi aplicada no mercado financeiro, em fevereiro/2003 (R\$ 517.622,49), junho/2003 (R\$ 362.086,87), julho/2003 (R\$ 612.270,39), agosto/2003 (R\$ 18.328,11), outubro/2003 (R\$ 270.054,65) e dezembro/2003 (R\$ 328.772,80), devidamente informados no (Doc. 33 — fls. 422 a 429).

No que diz respeito da cobertura do acréscimo patrimonial a descoberto pelas alegadas doações, penso que tal fato não pode ser levado em consideração uma vez que no curso do processo não foi apresentado nenhum documento que demonstrasse que os valores haviam sido incorporados ao patrimônio do contribuinte coincidentes em data e valores. Isto é, não houve apresentação de que o contribuinte dispunha deste numerário para fazer frente ao excesso de dispêndios em relação aos recursos.

Ora, é visível da análise dos autos de que o recorrente tem nítida intenção de respaldar seu acréscimo patrimonial através dos supostos valores gerados das supostas doações, entretanto, não há qualquer documento que comprove a efetiva tradição dos valores doados.

É de se ressaltar, que a lavratura da doação no registro público, não é obrigatória por lei, entretanto, tem finalidade de dar aspecto de legalidade e maior credibilidade. Por outro lado, por si só, não constitui prova da realização do ato nas condições ali informadas, visto que, para efeitos fiscais se faz necessário provar a efetividade da transferência dos recursos. Ou seja, se faz necessário a prova através da apresentação de documentação hábil e idônea, coincidente em data, valor e quantia, que o bem doado, saiu do patrimônio do doador e para o patrimônio do donatário.

Não há dúvidas, de que o regime jurídico na análise das provas no Processo Administrativo Fiscal é a de prevalecer o princípio da verdade material, por oposição ao princípio da verdade formal. Enquanto que no processo civil o juiz deve necessariamente limitar-se a julgar segundo as provas aportadas pelas partes (verdade formal), no processo administrativo o julgador que deve decidir está sujeito ao princípio da verdade material e deve, em consequência, ajustar-se aos fatos, prescindindo de que eles hajam sido alegados e provados pelo suplicante ou não.

Nesta linha de raciocínio entendo, que deixa de prevalecer à data, forma e valor constante do documento particular, para os efeitos fiscais, quando restar provado de maneira inequívoca que o teor contratual do ato não foi cumprido, circunstância em que a fé pública do citado ato cede à prova de que o ato não se realizou na forma planejada.

Assim, a informação inicial do contribuinte de que a doação teria sido efetivada em data e valor constante no ato particular, sem estar apoiada em documentos, hábeis e idôneos coincidentes em datas e valores, que indicam a transferência efetiva para o patrimônio do recorrente, não tem peso que o suplicante quer lhe impor.

É fato que tanto o donatário quanto o doador têm a obrigação de informar o empréstimo ou a doação na declaração de bens e direitos, por sua repercussão na

variação patrimonial e ainda que tal informação tenha sido prestada não desobriga o contribuinte de fazer a prova efetiva da doação recebida. Os documentos apresentados - Instrumentos Particulares de Doação, em cópias, bem como a Escritura de Doação Pecuniária, datada de 21/08/2006 lavrada já no curso da ação fiscal, desprovidas de outros documentos comprobatórios, não constituem meios de prova suficientes e eficazes da efetiva ocorrência da doação, mormente se levarmos em conta a relação de parentesco existente entre os dois.

Ora, por haver repercussão no cômputo de recursos na análise de evolução patrimonial, torna-se imprescindível, no caso, a comprovação do ingresso dos recursos oriundos destas doações. A referida doação nem sequer constou das Declarações de Ajuste Anual do doador e do donatário.

Em suma, cabe ao contribuinte fazer prova do recebimento dos recursos por meio de extrato bancário ou indicação do cheque ou depósito em sua conta corrente, prova esta que se existente, satisfaria plenamente a exigência. Sem esse elemento material não é possível aceitar a doação mencionada.

Assim sendo, entendo que não devem ser considerados os valores oriundos das doações mencionadas, como necessários e suficientes para respaldar os indícios de variação patrimonial a descoberto que serviu de base para o atual lançamento ora questionado.

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

Da mesma forma, não cabe razão ao recorrente no que tange às alegações de ilegalidade / ofensas a princípios constitucionais (razoabilidade, capacidade contributiva, inconstitucionalidade, não confisco e juros abusivos), o exame das mesmas escapa à competência da autoridade administrativa julgadora.

Há que se destacar que à autoridade fiscal cabe verificar o fiel cumprimento da legislação em vigor, independentemente de questões de discordância, pelos contribuintes, acerca de alegadas ilegalidades/inconstitucionalidades, sendo a atividade de lançamento vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, como previsto no art. 142, parágrafo único, do Código Tributário Nacional.

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

Os atos que formalizam o início do procedimento fiscal encontram-se elencados no artigo 7º do Decreto n.º 70.235, de 1972. Em sintonia com o disposto no artigo 138, parágrafo único do Código Tributário Nacional, esses atos têm o condão de excluir a espontaneidade do sujeito passivo e de todos os demais envolvidos nas infrações que vierem a ser verificadas.

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

Ressalte-se, com efeito, que o emprego da alternativa “ou” na redação dada pelo legislador ao artigo 138, do Código Tributário Nacional, denota que não apenas a medida de fiscalização tem o condão de constituir-se em marco inicial da ação fiscal, mas, também, consoante reza o mencionado dispositivo legal, “qualquer procedimento administrativo” relacionado com a infração é fato deflagrador do processo administrativo tributário e da conseqüente exclusão de espontaneidade do sujeito passivo pelo prazo de 60 dias, prorrogável sucessivamente com qualquer outro ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos, na forma do parágrafo 2º, do art. 7º, do Dec. nº 70.235, de 1972.

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

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

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

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

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

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

(...).

A representação e a denúncia produzirão os mesmos efeitos da intimação para esclarecimentos, sendo peças iniciais do processo que irá se estender até a solução final, através de uma decisão que as julguem procedentes ou improcedentes, com os efeitos naturais que possam produzir tais conclusões.

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

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

(...).

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

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

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

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

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

Ora, os mecanismos de controle de legalidade / constitucionalidade regulados pela própria Constituição Federal passam, necessariamente, pelo Poder Judiciário que detém, com exclusividade, tal prerrogativa. É inócuo, portanto, suscitar tais alegações na esfera administrativa.

De qualquer forma, há que se esclarecer que o Imposto Renda da Pessoa Física é um tributo calculado sobre a renda tributável auferida. Ou seja, é calculado levando-se em consideração aos rendimentos tributáveis auferidos e em razão do valor é enquadrada dentro de uma alíquota, não estando o seu valor limitado à capacidade contributiva do sujeito passivo da obrigação tributária.

Ademais, os princípios constitucionais têm como destinatário o legislador na elaboração da norma, como é o caso, por exemplo, do princípio da Vedação ao Confisco, que orienta a feitura da lei, a qual deve observar a capacidade contributiva e não pode dar ao tributo a conotação de confisco, cabendo à autoridade fiscal apenas executar as leis.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Atualmente estas súmulas foram convertidas para o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, pela Portaria CARF nº 106, de 2009 (publicadas no DOU de 22/12/2009), assim redigidas: “O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária (Súmula CARF nº 2)” e “A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC para títulos federais (Súmula CARF nº 4).”

Diante do conteúdo dos autos e pela associação de entendimento sobre todas as considerações expostas no exame da matéria e por ser de justiça, voto no sentido de indeferir a solicitação de diligência e rejeitar as preliminares suscitadas pelo Recorrente e, no mérito, negar provimento ao recurso.

(Assinado digitalmente)

Nelson Mallmann