



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

**Processo nº** 19515.002601/2007-60  
**Recurso nº** 506.264 Voluntário  
**Acórdão nº** 2202-01.692 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 13 de março de 2012  
**Matéria** IRPF  
**Recorrente** SABRINA MALKA GOLDMANN DE MOL VAN OTTERLOO  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2003

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

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

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

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

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

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

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

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

PROVA EMPRESTADA. ADMISSIBILIDADE. ÓRGÃOS DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA. ADMINISTRATIVOS E JUDICIAIS. CONVÊNIOS E ACORDOS INTERNACIONAIS. COLETA DE INFORMAÇÕES - Os órgãos da Secretaria da Receita Federal e os órgãos correspondentes dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, bem como os órgãos administrativos e judiciais permutarão entre si, mediante convênio ou pela forma que for estabelecida, as informações fiscais de interesse recíproco. A prova emprestada deverá ser examinada em si mesma, pois em certos casos, devem servir como indicador da irregularidade e não como fato incontestável, sujeito à incidência do imposto na esfera federal. O fato de a fiscalização valer-se de informações colhidas por outras autoridades fiscais, administrativas ou judiciais para efeito de lançamento, desde que estas guardem pertinência com os fatos cuja prova se pretenda oferecer, por si só, não implica em nulidade do lançamento, mormente se a autoridade lançadora se aprofundou nas investigações com vistas a caracterizar, adequadamente, a matéria tributável.

#### 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 a 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.

#### VARIAÇÃO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. DOAÇÃO DE NUMERÁRIO DE PAI PARA FILHO. COMPROVAÇÃO.

Tratando-se de doação de pai para filho, onde impera a informalidade, e verificando-se que a operação foi consignada nas declarações de rendimentos do doador e do donatário e que o primeiro tinha suporte financeiro para tanto, o valor doado deve constar no "fluxo de caixa" mensal como origem, para o donatário, e como aplicação para o doador.

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA - CONCOMITÂNCIA - É incabível, por expressa disposição legal, a aplicação concomitante de multa de lançamento de ofício exigida com o tributo ou contribuição, com multa de lançamento de ofício exigida isoladamente

#### 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.

#### 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).

Arguição de decadência não acolhida.

Preliminares rejeitadas.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares suscitadas pela Recorrente e, no mérito, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso para excluir da base de cálculo da exigência o valor de R\$ 250.000,00, bem como excluir da exigência a multa isolada do carnê-leão quando aplicada de forma concomitante com a multa de ofício. Vencidos os Conselheiros Nelson Mallmann (Relator), que provia o recurso parcialmente, tão somente, para excluir a multa isolada do carnê-leão e Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino, que negava provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Antonio Lopo Martinez. A Conselheira Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga votou pelas conclusões quanto à preliminar de nulidade do lançamento em função de possíveis irregularidades no Mandado de Procedimento Fiscal – MPF. Presente no julgamento, seu representante legal, Dr. Cleber Renato de Oliveira, inscrito na OAB/SP sob o nº. 250.115.

(Assinado digitalmente)

Nelson Mallmann – Presidente e Relator

(Assinado digitalmente)

Antonio Lopo Martinez – Redator Designado

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

## Relatório

SABRINA MALKA GOLDMANN DE MOL VAN OTTERLOO, contribuinte inscrita no CPF/MF 185.168.548-09, com domicílio fiscal na cidade de São Paulo, Estado de São Paulo, à Rua Salvador Cardoso, nº. 122 – Bairro Itaim Bibi, jurisdicionado a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Administração Tributária em São Paulo - SP, inconformada com a decisão de Primeira Instância (fls. 228/240), prolatada pela 7ª 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. 245/290.

Contra a contribuinte acima mencionada foi lavrado, em 10/09/2007, Auto de Infração de Imposto de Renda Pessoa Física (fls. 116/124), com ciência através de AR, em 14/09/2007 (fls. 130), exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de R\$ 1.486.263,37 (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 2003, correspondente ao ano-calendário de 2002.

A exigência fiscal em exame teve origem em procedimentos de fiscalização de revisão da Declaração de Ajuste Anual referente ao exercício de 2003 onde a autoridade lançadora entendeu haver as seguintes irregularidades:

**1 - RENDIMENTOS RECEBIDOS DE FONTES NO EXTERIOR - OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS NO EXTERIOR:** Omissão de rendimentos recebidos no exterior, conforme Termo de Verificação Fiscal em anexo. Infração capitulada nos artigos 1º, 2º, 3º e §§, e 8º, da Lei nº 7.713, de 1988; artigos 1º ao 4º, da Lei nº 8.134, de 1990 e artigo 6º da Lei nº 9.250, de 1995.

**2 - ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO:** 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 em anexo. 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.

**3 - OMISSÃO DE RENDIMENTOS:** Omissão de rendimentos apurado conforme Termo de Verificação Fiscal em anexo. Infração capitulada nos artigos 1º ao 3º, da Lei nº 8.134, de 1990 e artigos 1º ao 3º e §§, da Lei nº 7.713, de 1988.

**4 - MULTAS ISOLADAS - FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPF DEVIDO A TÍTULO DE CARNÊ-LEÃO:** Falta de recolhimento do Imposto de Renda da Pessoa Física a título de carnê-leão, conforme Termo de Verificação Fiscal em anexo. Infração capitulada no artigo 8º da Lei nº 7.713, de 1988 combinado com os artigos 43 e 44, inciso II, alínea "a", da Lei nº 9.430/96.

As Auditoras-Fiscais da Receita Federal do Brasil responsáveis pela constituição do crédito tributário lançado esclarece, ainda, através do Termo de Verificação Fiscal (fls. 109/115), entre outros, os seguintes aspectos:

- que presente procedimento fiscal foi motivado por Representação Fiscal nº 1992/05 lavrada pela Equipe Especial de Fiscalização (constituída pela Portaria RF nº 463/2004 em decorrência do Memorando-Circular Cofis/GAB nº 2004/00652, de 24 de junho de 2004 expedido no âmbito da SRF) que identificou operações financeiras nos Estados Unidos da América, no ano-calendário 2002, na qual a contribuinte em referência figura como beneficiária e remetente de divisas, operacionalizadas por conta denominada Chello (Conta administrada pela Beacon Hill Service Corporation);

- que é resultado do desenvolvimento das operações de investigação relacionadas com o caso denominado "BANESTADO", a constatação que diversos contribuintes (pessoas físicas e jurídicas) movimentaram recursos para, do ou no exterior sem declaração/controle/registro oficial das operações. Dentre estes contribuintes foi identificada operação na qual vinculou-se a fiscalizada, conforme descrito no mencionado Memorando-Circular Cofis/GAB nº 2004/000652;

- que, em 04/08/2003, o Departamento de Polícia Federal solicitou ao Juízo da 1ª Vara Criminal Federal de Curitiba-PR, por meio do Ofício nº 120/03-PF/FT/SR/DPF/PR, a quebra de sigilo bancário no exterior da empresa "Beacon Hill Service Corporation" (BHSC), sediada em Nova Iorque, Estados Unidos da América; que atuava, como preposto bancário-financeiro de pessoas físicas ou jurídicas representadas por cidadãos brasileiros, dentre outros, em agência do JF Morgan Chase Bank;

- que é importante ressaltar que, decisão judicial de 14/08/2003, proferida por MM. Juiz da 2ª Vara Criminal de Curitiba/PR, decretou a quebra do sigilo bancário sobre as contas e subcontas mantidas no JP Morgan Chase Bank pela empresa "Beacon Hill ServiCe Corporation" e, em 20/04/2004, autorizou o acesso à Receita Federal de todos os documentos e arquivos eletrônicos obtidos pela autoridade policial;

- que entre estas contas consta aquela de nº 530098709, denominada CHELLO S/A, objeto do Laudo de Exame Econômico Financeiro nº 1032/04 -7, INC, elaborado em 20/04/2004, por Peritos Criminais Federais do Instituto Nacional de Criminalística do Departamento de Polícia Federal, que examinou dentre outros elementos, os dados das mídias computacionais, documentos bancários e cadastrais disponibilizados pela Promotoria Distrital de Nova Iorque, visando identificar os titulares, procuradores ou representantes da conta CHELLO S/A nº 530.098-709, bem como identificar os relacionamentos existentes e consolidar movimentação financeira desta conta;

- que da análise dos dados relativos a ordens de pagamento recebidas e ordenadas das contas correntes da empresa Beacon Hill e administradas por ela; especialmente da conta CHELLO S.A, foram elaborados relatórios, que consolidam por ordenante ou por beneficiário as ordens de pagamentos, que foram gravados em um meio digital de armazenamento "CD-R" (Compact Disc Recordable), tipo de mídia óptica que permite a gravação permanente de informações sem a possibilidade de alterações posteriores, com autenticação eletrônica dos arquivos que deram base ao trabalho do Laudo, para garantir a integridade das informações armazenadas no CD-R, da qual, a contribuinte aparece como cliente que determinou a ordem de pagamento e bem como beneficiária, de recursos financeiros como adiante relatado;

- que, em 29/06/2007 foi lavrado o Termo de Início de Fiscalização, sendo cientificada em 03/07/2007, por via postal com Aviso de Recebimento-AR; onde a fiscalizada foi intimada a apresentar dentre outros documentos e esclarecimentos elencados no Termo, comprovação da origem dos recursos financeiros movimentados no exterior, bem como a natureza-causa das operações através da conta Chello mantida no banco "JP Morgan Chase Bank" pela empresa Beacon Hill Service Corporation", uma vez que a fiscalizada foi apontada como ordenante de divisas no valor de US\$ 650,000.00 (seiscentos e cinquenta mil dólares americanos) e como beneficiária de divisas no valor de US\$ 3,500.00 (três mil e quinhentos dólares americanos), operacionalizada por meio da conta nº 530098709, conforme demonstrado no documento denominado "Operações da Representação Fiscal nº 1992/05" (anexo à Representação Fiscal nº 1992/05), que acompanhou o Termo de Início;

- além do nome da contribuinte, na operação de remessa, consta no mesmo campo "Order Customer" (Cliente) endereço Rua Rio de Janeiro 316 Apt. 701, São Paulo, endereço, este, constante como residência da fiscalizada conforme Escritura de Venda e Compra registrada no 90 Tabelião de Notas e na Certidão de Registro Geral do 5º Cartório de Registro de Imóveis de São Paulo (anexo);

- que, em 21/08/2007, através da carta-resposta, a fiscalizada informa que está providenciando, procurando e/ou solicitando os documentos para fazerem provas de algumas alegações contidas na manifestação apresentada., Com relação aos recursos financeiros movimentados no exterior, informa que "...esta movimentação financeira era apenas e somente do Sr. David Goldmann, que unicamente me nomeou apenas a \ sua beneficiária em caso de falecimento....", não apresentando quaisquer documentações que comprovem as alegações, até a presente data;

- que, assim, conclui-se que a mesma reconhece a existência das aludidas operações, porém, não logrou demonstrar que os recursos devam ser atribuídos ao Sr. David Goldmann. Nessas condições, consideram-se as transferências como saída e entrada de recursos da fiscalizada;

- que a contribuinte aparece como beneficiário final, recebendo a importância de US\$ 3,500.00, através da conta CHELLO nº 530098709, creditada no FMR SWISS BANK CORP 677 WASHINGTON BLVD, POB 120305 ' STAMFORD CT 06912-0305 em 19/12/2002, portanto, tributável a título de rendimentos recebidos no exterior, no ano-calendário 2002, sujeitando-se a tabela progressiva de IRPF;

- que neste demonstrativo foram considerados e lançados como Recursos/Origens: (1) - o rendimento no valor de R\$ 2.340,00, de acordo com a pesquisa aos sistemas em anexo, informado pela empresa Florida Participações Ltda., CNPJ 02397.910/0001-85. Não sendo possível identificar a data de ocorrência deste recebimento, consideramos ocorridos no mês de janeiro de 2002, por ser mais favorável à contribuinte, conforme determina o art. 112 da Lei nº 5.172/66 (CTN). Oportuno mencionar que o referido valor é objeto de lançamento de ofício por omissão de rendimento, uma vez que a contribuinte não declarou o referido valor em sua declaração de IRPF/2003; (2) - recebimento da quantia de US\$ 3,500.00, correspondente a R\$ 12.1876,15, no mês de dezembro de 2002, a título de rendimentos recebidos no exterior; (3) - os juros sobre o capital próprio, código de retenção do imposto de renda 5706, pagos em dezembro de 2002, pela Telecomunicações de São Paulo S A - Telesp, CNPJ 02.558.157/0001-62, no valor de R\$ 40,65, apontados na pesquisa em anexo; (4) - o valor de R\$ 570.000,00 relativo a alienação do imóvel no Ed. Villa Giardino, Rua Dr.

Mello Alves, 685, Apto. 201, Cerqueira César, vendido em 20/11/2002, que resultou no ganho de capital de R\$ 100.772,88, correspondente à diferença entre o valor de alienação de R\$ 570.000,00 e custo de aquisição de R\$ 469.227,12, apontados no Demonstrativo da Apuração dos Ganhos de Capital, anexo à declaração de IRPF/2003. Esta operação está confirmada conforme pesquisa ao sistema DOI-Consultas, em anexo, e o imposto sobre o ganho de capital apurado, no valor de R\$ 15.115,93 foi recolhido, com atraso, em 29/05/2003;

- que, finalmente, com relação aos recursos, não foi aceito o valor de R\$ 250.000,00, a título de Rendimentos Isentos e não Tributáveis, consignado em sua declaração, na linha 09 (Transf. Patrimoniais doações, heranças; meações e dis. Soc. conjugal ou unid. familiar), uma vez que a contribuinte não apresentou quaisquer documentações que comprovem a natureza do valor;

- que como Dispêndios/Aplicações foram considerados: (1) - o imposto de renda retido pela fonte pagadora Telesp, referente ao rendimento tributado exclusivamente na fonte no valor de R\$ 6,09, em dezembro de 2002; (2) - os pagamentos efetuados no mês de abril de 2002, a título de ganho de capital (código 4600) nos valores de R\$ 87.385,50, R\$ 7.162,75, R\$ 7.162,75 e R\$ 7.230,70 e em outubro de 2002, os valores de R\$ 874,53 (código 0056) e R\$ 40,00 (código 7811), conforme pesquisa ao sistema; (3) - aplicação de recursos no exterior, remetida/ordenada de valores mantidos no exterior, em agosto de 2002, no valor de US\$ 650.000,00, correspondente a R\$ 1.997.060,00, considerando que não foram justificadas as origens dos recursos utilizados para a movimentação efetuada no exterior e nem lançadas ou informadas na declaração de ajuste IRPF/2003; (4) - o valor de R\$ 100.000,00 relativo a dívida constante na coluna 2001 e zerado em 2002, informado em sua declaração de IRPF/2003, discriminada como empréstimo c/ Mark Alexander de Mol Van Otterloo, CPF 034.873.708-40. Não sendo possível identificar a data de ocorrência deste dispêndio, consideramos ocorridos no mês de dezembro de 2002, por ser mais favorável à contribuinte, conforme determina o art. 112 da Lei nº 5.172/66 (CTN); (5) - o valor de R\$ 70.390,80, lançado em dezembro de 2002 (art. 112 da Lei 5.172/66-CTN), relativo à parcela paga, correspondente à diferença entre R\$ 469.227,12 (2002) e R\$ 398.836,32 (2001), do imóvel Apto. 21 no Ed. Villa Dei Giardino, em construção, à Rua Dr. Mello Alves, 685, de acordo com a informação constante em sua declaração de bens e direitos; (6) - Aquisição de cotas sociais da empresa Boa Nova Participações Ltda., CNPJ 05.264.474/0001-64, adquirida em dezembro de 2002, no valor de R\$ 530.000,00, de acordo com as informações constantes em sua declaração de bens e direitos.

Em sua peça impugnatória de fls. 131/174, instruída pelos documentos de fls. 175/210, apresentada, tempestivamente, em 15/10/2007 a 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 os atos administrativos não podem ser praticados por pessoa investida da competência para praticá-los, sob pena de nulidade e, em consequência, de não produzirem efeitos entre as partes. O artigo 59, inciso I, do Decreto nº 70.235, de 1972, estabelece que, no processo administrativo fiscal, os atos praticados por autoridade administrativa que não tenha competência para praticá-los são nulos;

- que o MPF é, pois, pré-requisito para a instauração de qualquer procedimento fiscal ((com as exceções especificadas no artigo 11 da Portaria SRF nº 6087, de 2005), constituindo o instrumento pelo qual o Auditor Fiscal é investido da competência administrativa para realizar uma ação fiscal concreta, relativa a um determinado sujeito passivo;

- que em 14 de setembro de 2007 (data da ciência), a impetrante foi surpreendida com a lavratura do presente auto de infração fiscal. O auto de infração, lavrado e lavrado foi assinado pelo AFRF Neusa Takae\_Asaeda;

- que estando extinto pelo decurso do prazo, o Mandado originalmente emitido não mais surtia efeitos, e a competência administrativa específica por ele atribuída ao Auditor Fiscal também não mais prevalecia;

- que o auto de infração lavrado, na ausência de MPF válido, é ato praticado por Auditor Fiscal que não detinha a competência administrativa específica para fazê-lo;

- que como a disponibilidade econômica relativa à movimentação financeira, realizada exclusivamente no exterior, pertence(n Sr. David Goldmann, sendo a impugnante apenas beneficiária do referido montante, na hipótese de falecimento do titular da referida disponibilidade, a autuação fiscal jamais deveria ser a ela atribuída;

- que se num esforço sobrenatural, pudéssemos admitir, por absurdo, que a tributação devesse ser a ela imputada ainda assim ela estaria incorreta, pois as duas operações de transferência de fundos entre as instituições financeiras, nos Estados Unidos da América, ocorreram sem qualquer vínculo ou equivalência no Brasil, ou seja, não existe nenhuma movimentação financeira ou bancária no País que dê suporte às mencionadas transferências realizadas pelo Sr. David Goldmann cuja impugnante é mera e simplesmente beneficiária da operação somente na hipótese de falecimento do titular da referida disponibilidade econômica. Note que se tal fato viesse a ocorrer a impugnante deveria, é óbvio, declarar o valor correspondente como herança recebida e, de qualquer forma, estaria isenta de tributação assim, não se justifica a imposição de auto de infração fiscal quando não existe fato gerador correspondente ao abrigo do já mencionado artigo 43 do CTN;

- que cabe destacar, por pertinente, que a movimentação financeira relativa a US\$ 650,000.00 (seiscentos e cinquenta mil dólares americanos) que a autoridade fiscal tem a pretensão de tributar ocorreu exclusivamente no exterior da seguinte forma: foi realizada uma transferência do Swiss Bank Corporation de Nova York para a conta da Offshore chamada Chello, sediada em Montevidéu, Uruguai, que mantinha uma conta no JP Morgan Chase em Nova York, conta que era administrada exclusivamente pela empresa Beacon Hill sediada na mesma cidade; assim que os mencionados recursos chegaram à conta Chello foram utilizados pelo titular da referida disponibilidade Sr. David Goldmann para fazer frente ao pagamento de diversas obrigações que possuía no mencionado País. Através da imputação do auto de infração, em defesa, a autoridade fiscal pretende atribuir à impugnante a titularidade dos mencionados recursos financeiros transacionados, exclusivamente no exterior, pelo Sr. David Goldmann e por ele utilizados para pagamentos a terceiros, também estabelecidos ou domiciliados no exterior (EUA); assim, ao arrepio da legislação tributária, tem a pretensão de criar fato gerador (inexistente) e tributar quem não é o verdadeiro titular da disponibilidade econômica e jurídica de renda (note que a impugnante poderia vir a ser beneficiária dos recursos financeiros caso viesse a ocorrer o falecimento do titular da disponibilidade Sr. David Goldmann, o que dá ao fato à condição suspensiva prevista no artigo nº 117 da Lei nº 5.172, de 1966 (CTN);

- que relativamente à movimentação financeira de US\$ 3,500.00 (Três mil e quinhentos dólares americanos), esta importância seguiu movimento inverso da operação relatada anteriormente, ou seja, foi realizada a transferência desse montante da conta Chello no JP Morgan Chase para a conta do Sr. David Goldmann no Swiss Bank Corporation em Nova

York para cobrir o saldo devedor da mencionada conta bancária. Cabe notar que a movimentação foi feita exclusivamente em contas bancárias no exterior não existindo qualquer movimentação equivalente em instituições financeiras nacionais;

- que outro fato não levado em consideração pela autoridade fiscal autuante refere-se ao prazo decadencial para o lançamento por homologação previsto no artigo nº 150 da Lei nº 5.172, de 25-10-1996 (Código Tributário Nacional), pois as transferências financeiras de US\$ 650,000.00 e de US\$ 3,500.00 foram realizadas no ano-calendário de 2002, porém, o saldo correspondente a essas importâncias estavam disponíveis na conta do titular da referida disponibilidade econômica, Sr. David Goldmann, em 31-12-2001 assim, em obediência ao § 4º do artigo 150 do CTN o lançamento tributário somente poderia ter sido efetuado até 31-12-2006;

- que é cristalino que o prazo de 5 (anos), no caso do lançamento por homologação, deve ser contado a partir da data da ocorrência do fato gerador. Decorrido esse prazo, conforme a regra inserta no comando legal analisado, considera-se que o lançamento foi tacitamente homologado pela autoridade administrativa e o crédito tributário, definitivamente extinto, desde que, é claro, o sujeito passivo tenha antecipado o pagamento do imposto;

- que como o auto de infração foi lavrado em 10 de setembro de 2007, tendo o contribuinte tomado ciência em 14 de setembro de 2007, o direito de lançar crédito tributário já estaria caduco para os oito primeiros meses do ano-calendário de 2002. Argüi, portanto, o recorrente, preliminarmente, a decadência do direito de constituição do crédito tributário em relação ao período supra mencionado;

- que cabe destacar, ainda, que a movimentação financeira ocorreu exclusivamente no exterior, não existindo, portanto, qualquer movimentação financeira entre contas brasileiras e estrangeiras. A movimentação financeira ocorreu, exclusivamente, fora de nossas fronteiras e foi realizada por ordem de terceira pessoa (titular da disponibilidade econômica da renda) também residente e \ domiciliada no exterior (Sr. David Goldmann), dessa forma, ao pretender tributar a impugnante pela sua simples indicação como beneficiária dos recursos, caso viesse a ocorrer o falecimento do efetivo titular da referida disponibilidade econômica, é pretender criar fato gerador onde fato gerador não existe, contrariando frontalmente as disposições contidas no artigo 150 da Constituição Federal de 1988. Por absurdo, ainda que o fato gerador viesse a existir a autoridade fiscal deveria respeitar as disposições do artigo 117, da Lei nº 5.172, de 25- 10-1996 (Código Tributário Nacional);

- que a impugnante comprova mediante anexação da cópia de declaração de rendimentos (anexo nº 4 da presente impugnação); que o acréscimo patrimonial teve origem em rendimentos não-tributáveis, ou seja, de doação declarada pelo doador no quadro Pagamento e Doações Efetuados da DIRF, tempestivamente entregue, relativa ao exercício de 2003 do senhor Richard Andrew de Mol Van Otterloo, CPF 022.314.348-06;

- que em seu Termo de Verificação Fiscal a autoridade tributária relata que o rendimento recebido da empresa Flórida Participações Ltda., CNPJ nº 02.397.910/0001-85, foi objeto de lançamento de ofício por omissão de rendimentos, tendo em vista que o respectivo valor não constou da DIRPF da impugnante relativa ao exercício de 2003, ano-calendário de 2002. De fato, a impugnante por esquecimento ou lapso, não declarou o referido valor como rendimento tributável, porém, feitos os ajustes anteriores, determinados por erros ou omissões na elaboração do auto de infração fiscal, a inserção do referido rendimento na DIRPF da impugnante relativa ao exercício de 2003, não provocará a obtenção de renda suficiente para a apuração de imposto de renda devido, pois computando-se a importância correspondente à

referida omissão como rendimento tributável, o montante correspondente não ultrapassa o limite de isenção estabelecido para o referido exercício;

- que não bastasse a impropriedade das exações impostas, sobre o tributo lançado foi acrescida à cobrança de exorbitantes juros, calculados pela taxa denominada SELIC.

Após resumir os fatos constantes da autuação e as principais razões apresentadas pela impugnante a Sétima 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 não se tratam de documentos elaborados pela própria Fiscalização sem valor probatório, mas sim dados conclusivos da movimentação financeira da conta mantida pelo preposto bancário-financeiro Beacon Hill Service Corporation — BHSC no JP Morgan Chase Bank de Nova Iorque, que apontam a transferência de recursos para a conta mantida pela interessada;

- que não há como se negar fé aos documentos obtidos junto às autoridades dos Estados Unidos da América, em procedimento regular, por via judicial, documentos estes que passaram por exame pericial no Instituto Nacional de Criminalística, do Departamento de Polícia Federal do Brasil, como se pode ver no Laudo às fls. 11/21;

- que a contribuinte aparece como beneficiária final, recebendo a importância de US\$ 3,500.00 através da conta Chello nº 530098709, creditada no FMR SWISS BANK CORP 677 WASHINGTON BLVD, POB 120305 SATAMFORD CT 06912-0305, EM 19/12/2002, e como ordenante de pagamento (Order Custome) de US\$ 650,000.00, utilizando-se à mesma conta Chello, para remessa na conta YORK NY 10022-3703 (Credit ID) do banco 226 E 54TH STREET SUITE 701 NEW YORK NY 10022-3703 (Credit Name), em 05/05/2002;

- que alega a contribuinte que as movimentações financeiras ocorridas fora de nossas fronteiras foram realizadas por ordem de terceira pessoa (Sr. David Goldman). Requer a impugnante, nos termos do art. 16, § 4º, do Decreto nº 70.235/72, a apresentação posterior das provas das operações que comprovem ser a impugnante apenas beneficiária da disponibilidade, caso viesse ocorrer o falecimento do efetivo titular "da referida conta, ou seja, Sr. David Goldmann;

- que a impugnante apresenta documentos de fls. 215/218, em 17/04/2008, e documentos de fls. 222/226, em 05/05/2008, após precluído o direito de apresentação de provas, sem comprovar a ocorrência de uma das situações previstas na legislação de regência;

- que verifica-se que os documentos de fls. 224/226 correspondem aos mesmos documentos de fls. 216/218, autenticados. Esses documentos, mesmo se apresentados antes de precluído o direito de apresentação de provas, não seriam suficientes para comprovar os fatos alegados;

- que conforme tradução juramentada (fls. 216/217 e 225/226) do documento de fl. 218 ou 224, o Sr: David Goldmann declara ser o único possuidor de recursos financeiros no valor de US\$ 650,000.00, sendo sua filha Sabrina Malka Goldmann De Mol Van Otterloo sua única beneficiária em caso de sua morte, porém, mera declaração, desacompanhada de

qualquer elemento probatório, não comprova como esse valor foi repassado para a impugnante realizar a remessa na conta YORK NY 10022-3703, do banco 226 E 54TH STREET SUÍTE 701 NEW YORK NY 10022-3703, utilizando-se a conta Chello, em 05/05/2002, além de não comprovar referir-se aos mesmos US\$ 650,000.00;

- que a contribuinte pleiteia a nulidade do auto de infração por erro na identificação do sujeito passivo e inexistência do fato gerador. Argumenta que a disponibilidade econômica relativa à movimentação financeira realizada no exterior pertence ao Sr. David Goldman, sendo a impugnante apenas beneficiária do referido montante na hipótese de falecimento do titular da referida disponibilidade, a autuação fiscal jamais deveria ser a ela atribuída;

- que, em que pese a alegação da impugnante, verifica-se do exame dos autos, em especial dos documentos de fl. 10 e do Termo de Verificação Fiscal (fls. 109/115), que o nome da autuada figura como ordenante e como beneficiária final, no ano-calendário de 2002, nas operações de movimentação de divisas realizadas através da sub conta Chello — nº 530098709, mantida/administrada no JP Morgan Chase de Nova Iorque, pela BHSC — Beacon Hill Service Corporation;

- que verifica-se dos ditos documentos, que SABRINA MALKA GOLDMANN DE MOL VAN OTTERLOO consta como ordenante do pagamento US\$ 650,000.00 realizado em 05/08/2002, e beneficiária de divisas no valor de US\$ 3,500.00, em 19/12/2002. Essas operações foram realizadas por meio da sub conta Chello — nº 530098709, mantida junto ao JP Morgan Chase de Nova Iorque pela Beacon Hill Service Corporation;

- que a contribuinte, por seu turno, limitou-se a alegar ser apenas beneficiária da disponibilidade, caso viesse a ocorrer o falecimento do efetivo titular da referida conta, ou seja, Sr. David Goldmann, mas não apresentou nenhum documento que pudesse comprovar que os valores não lhe pertenciam. Apresenta apenas os documentos de fls. 216/218, após precluído o direito de apresentação de provas, como já esclarecido e analisado anteriormente neste acórdão;

- que a impugnante argumenta, também; que o lançamento é nulo por ter sido lavrado com base em Mandado de Procedimento Fiscal ineficaz, porque já extinto pelo decurso de seu prazo de validade;

- que conforme fl. 01, verifica-se existência de Mandado de Procedimento Fiscal — Fiscalização nº 1 08.1.90.00-2007-01517-7, que apresenta-se devidamente assinado pelo Delegado da DEFIS/SP, por Portaria de Delegação de Competência, em 28/05/2007;

- que o Mandado de Procedimento Fiscal foi instituído pela Portaria SRF nº 1.265/1.999, com o objetivo de regular a execução dos procedimentos fiscais relativos aos tributos e contribuições administrados pela SRF. Atualmente, a Portaria RFB nº 11.371/2007 é que estabelece as normas para a execução de procedimentos fiscais relativos, aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil;

- que, portanto, havendo autorização escrita do Delegado da Receita Federal do Brasil para iniciar procedimento fiscal em 28/05/2007, com prazo de validade de cento e vinte dias, conforme Portaria RFB nº 4.066/2007, vigente à época, e tendo a contribuinte tomado ciência do lançamento em 14/09/2007, não há que se falar em nulidade do lançamento;

- que alega a contribuinte que o IRPF é um imposto cujo lançamento é feito por homologação e o prazo decadencial aplicável para a constituição de créditos referentes a

esse tributo é aquele definido pelo artigo 150, § 4º do CTN, ou seja, 5 anos contados da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal. Alega, ainda, que como o auto de infração foi lavrado em 10/09/2007, com ciência em 14/09/2007, o direito de lançar o crédito tributário já estaria caduco para os oito primeiros meses do ano-calendário de 2002;

- que tratando-se, assim, de lançamento efetuado *ex officio*, a forma de contagem do prazo decadencial é regulada unicamente pelo art. 173, inciso I, do CTN ("*Art. 173- O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados: I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado, (...) Aplicando-se este dispositivo, a contagem do prazo decadencial para o lançamento efetuado de ofício, relativo aos rendimentos sujeitos ao ajuste anual referente ao ano-calendário de 2002, teve início em 1º/01/2004, extinguindo-se o direito da Fazenda Pública de lançar o decorridos cinco anos, ou seja, em 31/12/2008. Portanto, tem-se que, na data da ciência do Presente Auto de Infração; 14/09/2007, não havia, ainda, decaído o direito do Fisco de proceder à constituição do crédito tributário pelo lançamento;*

- que comporta destacar, ainda, que, mesmo se a contagem do prazo decadencial tivesse como ponto de partida o dispositivo legal eleito pela impugnante (§ 4º do art. 150 do CTN), ainda assim, não se daria a decadência, pois o prazo para se constituir o lançamento, relativamente ao ano-calendário de 2002, esgotar-se-ia em 31/12/2007;

- que o acréscimo patrimonial a descoberto (§ 1º do art. 3º da Lei nº 7.713/1998) — utilizado no lançamento-, e os depósitos bancários de origem não comprovada (art. 42 da Lei nº 9.430/1996) são formas distintas de presunção de omissão: de rendimentos e não se confundem. Na primeira, a matéria tributável é apurada pelo confronto, mensal, entre as mutações patrimoniais e os rendimentos auferidos, enquanto que, na segunda presume-se omitido todo depósito bancário não justificado pelo contribuinte;

- que cabe, ainda, considerar que o acréscimo patrimonial é uma das formas colocadas à disposição do Fisco para detectar omissão de rendimentos, edificando-se aí, uma presunção legal do tipo\_ condicional ou relativa (*juris tantum*), que, embora estabelecida em lei, não', tem Caráter absoluto de verdade, impondo à contribuinte a comprovação da origem dos rendimentos determinantes do descompasso patrimonial;

- que contesta a contribuinte o valor de US\$ 650.000,00, correspondentes a R\$ 1.997.060,00, referente a remessa efetuada, sob o argumento de que essas movimentações financeiras ocorreram exclusivamente fora das nossas fronteiras e que foram realizadas por ordem de terceira pessoa (titular da disponibilidade econômica da renda) também residente e domiciliada no exterior (Sr. David Goldmann);

- que a contribuinte não comprova que essas movimentações no exterior tratam-se de recursos/aplicações de terceiros;

- que alega, também, que a autoridade tributária não aceitou o valor de R\$ 250.000,00 registrado como rendimento isento ou não tributáveis, que foi doada pelo Sr. Richard Andrew de Mol Van Otterloo, CPF 022.314.348-06. Anexa cópia da declaração de IRPF declarada pelo doador no quadro de Pagamentos e Doações Efetuadas, porém, esse documento é insuficiente para comprovar efetiva origem desse recurso;

- que quanto ao valor de R\$ 570.000,00, relativo à alienação do imóvel no Ed. Villa Giardino, Rua Dr. Mello Alves, 685, apto 201, vendido em 20/11/2002, que resultou

em ganho de capital de R\$ 100.772,88, a contribuinte alega que na elaboração do Demonstrativo de Análise da Variação Patrimonial e dos Dispendios Realizados (elaborado pela autoridade tributária — fls. 100 a 108), a autoridade tributária considerou de forma indevida e incorreta o valor recebido pela venda do imóvel no montante de R\$ 570.000,00, no mês de novembro de 2002, e o pagamento do imposto de renda incidente sobre o ganho de Capital decorrente dessa alienação no valor total de R\$ 108.941,70, no mês de abril de 2002, resultando em acréscimo patrimonial a descoberto no mês de abril/2002 no montante de R\$ 106.601,70;

- que conforme Termo de Verificação Fiscal (fls. 109/115), o valor de R\$ 570.000,00 relativo à alienação do imóvel da Rua Dr. Mello Alves, vendido em 20/11/2002, resultou em ganho de capital de R\$ 100.772,88, cujo imposto apurado foi recolhido, com atraso, em 29/05/2003;

- que conforme Sistemas da RFB, verifica-se que consta alienação imobiliária efetuada em 21/11/2002, no valor de R\$ 570.000,00, em nome da contribuinte, conforme fl. 79. Verifica-se, também, o recolhimento do ganho de capital correspondente a essa alienação no valor de R\$ 15.115,93, em 29/05/2003, conforme fl. 227;

- que os pagamentos efetuados, a título de ganho de capital, em abril/2002, nos valores de R\$ 87.385,50, R\$ 7.162,75, R\$ 7.162,75 e R\$ 7.230,70, perfazendo o valor total de R\$ 108.941,70 (fl. 77) foram corretamente considerados como aplicações no mês abril de 2002 no "Demonstrativo da Análise de Variação Patrimonial e Dispendios Realizados";

- que a impugnante deixa de impugnar o rendimento recebido da empresa Flórida Participações Ltda. CNPJ 02.397.910/0001-85, no valor de R\$ 2.340,00, esclarecendo que por equívoco deixou de declarar esse rendimento em sua DIRPF/2003;

- que, por todo exposto, constata -se que o acréscimo patrimonial foi corretamente constituído a partir dos elementos que o Fisco tinha disponíveis, não podendo ser acatados os argumentos da impugnante por total falta de documentos hábeis para tanto;

- que a exigência de juros de mora com base na taxa SELIC significa apenas uma adequação desses juros aos valores de mercado uma vez que, no sentido de se desindexar a economia, foi abolida a cobrança de correção monetária;

- que, dessa forma, correto o cálculo dos juros de mora Calculados à taxa SELIC, em virtude de o mesmo estar de acordo com a legislação vigente;

- que a interessada deixa de impugnar a multa isolada por falta de recolhimento do IRRF devido a título de carnê-leão, ficando definitivamente constituído o correspondente crédito.

As ementas que consubstanciam a presente decisão são as seguintes:

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

*Ano-calendário: 2002*

*PRELIMINAR. NORMAS PROCESSUAIS. NULIDADE.*

*Comprovado que o procedimento fiscal foi feito regularmente, não se apresentando, nos autos, as causas apontadas no art. 59 do Decreto nº 70.235/1972, não l-â que se cogitar em nulidade*

*processual, nem em nulidade do lançamento, enquanto ato administrativo.*

**PRELIMINAR. ILEGITIMIDADE PASSIVA.**

*Existindo nos autos elementos que identificam a contribuinte como sendo a autora de transferências bancárias no exterior, não há como prosperar a alegação de erro na identificação do sujeito passivo.*

**DECADÊNCIA.**

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

*Os rendimentos omitidos apurados com base em acréscimo patrimonial a descoberto, embora submetidos à apuração mensal, estão sujeitos à tributação na declaração de ajuste anual, pelo que a contagem do prazo decadencial não é mensal, contados do mês em que a omissão foi apurada.*

**ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO.**

*Na determinação do acréscimo não justificado, devem ser levantadas as mutações patrimoniais, mensalmente, confrontando-as com os rendimentos do respectivo mês, com transporte para o período seguinte dos saldos positivos apurados em um período mensal, dentro do mesmo ano-calendário, evidenciando, desta forma, a omissão de rendimentos a ser tributada em cada mês.*

**JUROS DE MORA. TAXA SELIC.**

*Devidos os juros de mora calculados com base na taxa SELIC na forma da legislação vigente. Eventual ilegalidade da norma legal deve ser apreciada pelo Poder Judiciário.*

**Lançamento Procedente.**

Ciente da decisão de Primeira Instância, em 11/03/2009, conforme Termo constante às fls. 241/242, e, com ela não se conformando, o contribuinte interpôs, em tempo hábil (09/04/2009), o recurso voluntário de fls. 245/290, instruído pelos documentos de fls. 291/294, no qual demonstra irresignação contra a decisão supra, baseado, em síntese, nas mesmas razões expendidas na fase impugnatória.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Nelson Mallmann, Relator

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

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), bem como entendeu ainda, que houve omissão de rendimentos recebidos do exterior, omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica e multa isolada por falta de recolhimento do carnê-leão.

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 2003, ano-calendário de 2002, são insuficientes para dar suporte aos gastos/dispêndios incorridos, configurou-se a ocorrência de acréscimo patrimonial a descoberto durante o ano-calendário de 2002, 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, a contribuinte apresenta a sua peça recursal a este E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais pleiteando a reforma da decisão prolatada na Primeira Instância onde se insurge contra o lançamento mantido pela autoridade julgadora, arguindo, inicialmente, preliminares de decadência e de nulidades do lançamento 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 a ora Recorrente a comprovação do transito de tais valores em suas contas correntes. De toda sorte, que o valor de US\$ 650.000,00, pertencentes ao seu pai David Goldmann, e a doação foram devidamente comprovadas. Sendo que a doação foi reconhecida pela Recorrente em sua declaração, não havendo o que se perquirir acerca de sua efetividade.

De início, cumpre apreciar a questão da preliminar de decadência, relativo ao ano-calendário de 2002, levantada pela suplicante, sob o argumento de que o lançamento de imposto de renda das pessoas físicas é por homologação e que nos casos de omissão de rendimentos caracterizados por acréscimo patrimonial a descoberto o fato gerador é mensal.

Não posso acompanhar o entendimento da suplicante quanto à data ocorrência do fato gerador, pois, nos caso de imposto de renda da pessoa física, entendo que o

mesmo é anual e a data do fato gerador será sempre o último dia do exercício questionado, qual seja, 31 de dezembro do ano-calendário em questão.

Assim sendo, entendo que imposto lançado (IRPF), considerando a contagem do prazo decadencial na forma mais favorável a recorrente (sem a constatação da ocorrência do evidente intuito de fraude (multa qualificada) e considerando que não houve pagamento antecipado de Imposto de Renda de Pessoa Física), não se encontrava alcançado pelo prazo decadencial na data da ciência do auto de infração (14/09/2007), de acordo com as regras contidas nos artigos 150, § 4º e 173, inciso I, do Código Tributário Nacional.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

informações pudessem ser compulsadas e, com base nelas, a administração tributária preparasse o lançamento. Essa é a regra básica da decadência.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

*II - que fundamente crédito tributário objeto de:*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

*1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia*

*ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: Resp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).*

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

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

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

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

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

Nos julgados posteriores, sobre o mesmo assunto (contagem do prazo decadencial), o Superior Tribunal de Justiça aplicou a mesma decisão acima transcrita, conforme se constata no julgado do AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº. 1.203.986 - MG (2010/0139559-7), verbis:

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

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

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

*Documento: 12878841 - EMENTA / ACÓRDÃO - Site certificado - DJe: 24/11/2010 Página 1 de 2 Superior Tribunal de Justiça 3. A Primeira Seção, quando do julgamento do REsp 973.733/SC, sujeito ao regime dos recursos repetitivos, reafirmou o entendimento de que "o dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199). (Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em FALTA O JULGAMENTO AGUARDAR)*

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

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

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

*7. Agravo regimental desprovido.*

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

**PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO.  
TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.**

*RECOLHIMENTOS NÃO EFETUADOS E NÃO DECLARADOS. ART. 173, I, DO CTN. DECADÊNCIA. ERRO MATERIAL. OCORRÊNCIA. ACOLHIMENTO. EFEITOS MODIFICATIVOS. EXCEPCIONALIDADE.*

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

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

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

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

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

*(...)*

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

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

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

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

O caso em questão trata de imposto de renda pessoa física, cujo lançamento é por presunção de omissão de rendimentos caracterizados por acréscimo patrimonial a descoberto, por via de consequência o fato gerador do imposto é 31/12/2002 (ajuste anual).

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

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

No presente caso se torna irrelevante continuar a discussão sobre qual seria o significado de “pagamento antecipado”, já que não houve recolhimento de imposto de renda pela recorrente, como restou consignado em sua Declaração de Ajuste Anual do exercício de 2003 (fls. 04/07) e Auto de Infração (fls. 116/124).

Assim sendo, no ponto de vista dos julgados do Superior Tribunal de Justiça, o termo inicial da contagem do prazo decadencial é 01/01/2004, já que o fato gerador ocorreu em 31/12/2002. Ou seja, de acordo com a linguagem do Superior Tribunal de Justiça “o termo inicial para contagem do prazo decadencial, nos casos em que não houve pagamento antecipado, é o primeiro dia do exercício seguinte a aquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos termos do art. 173, inciso I, do Código Tributário Nacional. O prazo fatal para a constituição do lançamento ocorreria em 31/12/2008, tendo ocorrido a ciência do lançamento em 14/09/2007, não está decadente o direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário questionado.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

*Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária*

*independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.*

Isso, obviamente, não afasta a aplicação de eventuais sanções especificamente pelas condutas dolosas, fraudulentas ou simuladas, conforme se infere, por exemplo, da Lei Federal nº 8.137, de 1990, e do art. 137 do próprio Código Tributário Nacional.

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

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

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

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

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

Quanto às preliminares de nulidade do lançamento argüidas pela 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 pela recorrente.

Inicialmente, verifica-se que para a 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. 116/124, 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 e descreve, as irregularidades praticadas e o seu enquadramento legal assinado pelas Auditoras-Fiscais da Receita Federal do Brasil, 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 acréscimo patrimonial a descoberto sem que a recorrente comprovasse a respectiva origem tributada e/ou não tributada destes acréscimos. Constatam dos autos diversos chamados ao sujeito passivo para que esse apresentasse as justificativas acerca dos acréscimos patrimoniais a descobertos apurados pela autoridade fiscal.

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 a interessada o pleno exercício do seu direito de defesa.

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

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

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

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

*Art. 59 - São nulos:*

*I - Os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;*

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

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

Ora, a autoridade lançadora cumpriu todos 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 do lançamento sob o entendimento de que houve irregularidade na emissão do Mandado de Procedimento Fiscal – MPF, é de se dizer que, como visto no relatório a suplicante argúi a nulidade do auto de infração sob o argumento de que o Mandado de Procedimento Fiscal – MPF tinha perdido a sua validade por decurso do prazo de expedição.

Indiscutivelmente, o Mandado de Procedimento Fiscal – MPF, disciplinado pela Portaria SRF n.º 1.265, de 1999, com as alterações incluídas pela Portaria SRF n.º 1.614, de 2000 e Portaria SRF n.º 3.007, de 2001, é um instrumento interno de planejamento e controle das atividades e procedimentos fiscais relativo aos tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal. Desta forma, o mandado consiste em uma ordem emanada de dirigentes das unidades da Receita Federal para que seus auditores, em nome desta, executem atividades fiscais, tendentes a verificar o cumprimento das obrigações tributárias por parte do sujeito passivo.

A competência para a verificação fiscal inerente aos tributos e contribuições administrados pela União encontra-se determinada desde a Lei n.º 2.354, de 29 de novembro de 1954, artigo 7º, que alterou o artigo 124 do Decreto n.º 24.239, de 1947.

O cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal foi criado pelo Decreto-lei n.º 2.225, de 1985, que por sua vez substituiu o anterior de Fiscal de Tributos Federais, Grupo TAF-601. Este último decorreu da Lei n.º 5.645, de 10 de dezembro de 1970, que estabeleceu diretrizes para a classificação de cargos do Serviço Civil da União e das autarquias federais.

Sobre a competência do agente, também dispõe o art. 6º da Lei n.º 10.593, de 2002, in verbis:

*Art. 6º - São atribuições dos ocupantes do cargo de Auditor Fiscal da Receita Federal, no exercício da competência da*

*Secretaria da Receita Federal, relativamente aos tributos e às contribuições por ela administrados:*

*I – em caráter privativo:*

*a) constituir, mediante lançamento, o crédito tributário.*

Ora, as referidas Portarias não tem o condão de limitar o dispositivo legal. Ou seja, extrair o poder de investigação fiscal da autoridade competente para esse fim. O poder/dever do Auditor-Fiscal da Receita Federal foi atribuído pelo Decreto-lei nº 2.225, de 1985. De outro lado, somente a ele incumbe efetuar o lançamento, na forma do artigo 142 do CTN.

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

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

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

Acórdão nº 201-77049

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

Acórdão nº 108.07458

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

Acórdão nº 202.14949

*NORMAS PROCESSUAIS. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL (MPF). IRREGULARIDADE FORMAL. AUSÊNCIA DE PREJUÍZO. NULIDADE INEXISTENTE. Irregularidade formal em MPF não tem o condão de retirar a competência do agente fiscal de proceder ao lançamento, atividade vinculada e obrigatória (art. 142, CTN), se verificados os pressupostos*

*legais. Ademais, não tendo havido prejuízo à defesa do contribuinte, não há se falar em nulidade de ato.*

Acórdão nº 107.06797

*MPF. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. POSTULADOS. INOBSERVÂNCIA. CAUSA DE NULIDADE. ARGÜIÇÃO RECURSAL. IMPROCEDÊNCIA. O Mandado de procedimento Fiscal (MPF) fora concebido com o objetivo de disciplinar a execução dos procedimentos fiscais relativos aos tributos e contribuições sociais administrados pela Secretaria da Receita Federal. Não atinge a competência impositiva dos seus Auditores Fiscais que, decorrente de ato político por outorga da sociedade democraticamente organizada e em benefício desta, há de subsistir em qualquer atos de natureza restrita e especificamente voltados para as atividades de controle e planejamento das ações fiscais. A não observância – na instauração ou amplitude do MPF – poderá ser objeto de repreensão disciplinar, mas não terá fôlego jurídico para retirar a competência das autoridades fiscais na concreção plena de suas atividades legalmente próprias. A incompetência só ficará caracterizada quando o ato não se incluir nas atribuições legais do agente que o praticou.*

Acórdão nº 107.06820

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

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

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

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

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

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

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

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

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

No que se refere a preliminar de nulidade do lançamento, por ilegitimidade passiva, argüida pela recorrente, sob o entendimento de que tenha ocorrido ofensa aos princípios constitucionais do devido processo legal em razão do lançamento ter sido realizado no nome da pessoa física de Sabrina Malka Goldmann de Mol Van Otterloo e não no nome de David Golmann.

Nesse sentido, a recorrente, em sua defesa, argumentou que o valor de US\$ 650.000,00 são pertencentes ao senhor David Goldmann e que, se fosse o caso, o lançamento deveria ter sido efetuado no nome dele (David Goldmann). Ou seja, a contribuinte pleiteia a

nulidade do auto de infração por erro na identificação do sujeito passivo e inexistência do fato gerador, sob o argumento de que a disponibilidade econômica relativa à movimentação financeira realizada no exterior pertence ao Sr. David Goldman, sendo a impugnante apenas beneficiária do referido montante na hipótese de falecimento do titular da referida disponibilidade, a autuação fiscal jamais deveria ser a ela atribuída.

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

Não há dúvidas, da análise do presente processo, que a recorrente tenta se isentar da movimentação financeira realizada sob a sua ordem, sustentando a tese da ilegitimidade passiva.

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

A extremar-se o formalismo, como desejado pela recorrente, a ação fiscal haveria de ter-se desenvolvido apenas em uma frente. Ou seja, junto a pessoa física por ela citada. Porém, das peças processuais, observa-se que a suplicante foi intimado a comprovar documentalmente o alegado, apresentando documentos hábeis pertinentes.

Ora, verifica-se do exame dos autos, em especial dos documentos de fl. 10 e do Termo de Verificação Fiscal (fls. 109/115), que o nome da autuada figura como ordenante e como beneficiária final, no ano-calendário de 2002, nas operações de movimentação de divisas realizadas através da sub conta Chello — nº 530098709, mantida/administrada no JP Morgan Chase de Nova Iorque, pela BHSC — Beacon Hill Service Corporation.

Verifica-se dos ditos documentos, que SABRINA MALKA GOLDMANN DE MOL VAN OTTERLOO consta como ordenante do pagamento US\$ 650,000.00 realizado em 05/08/2002, e beneficiária de divisas no valor de US\$ 3,500.00, em 19/12/2002. Essas operações foram realizadas por meio da sub conta Chello — nº 530098709, mantida junto ao JP Morgan Chase de Nova Iorque pela Beacon Hill Service Corporation.

Por outro lado a recorrente limitou-se a alegar ser apenas beneficiária da disponibilidade, caso viesse a ocorrer o falecimento do efetivo titular da referida conta, ou seja, Sr. David Goldmann, mas não apresentou nenhum documento que pudesse comprovar que os valores não lhe pertenciam, apresentando a seu favor somente os documentos de fls. 216/218.

Não resta dúvidas, que somente a própria recorrente titular do valor questionado pela fiscalização poderia colher e fornecer os comprovantes relativos às operações ou negócios particulares de que participou e que deram, no seu entender, origem aos recursos utilizados nos repasses efetuados.

Entretanto, não é essa a prática que a jurisprudência administrativa testemunha. Pois como se sabe, desde remotíssima data tem-se entendido que a intimação deve ser feita ao próprio titular da quantia remetida, seja quanto à apresentação de documentação hábil e idônea seja quanto à origem dos recursos questionados.

Com efeito, qualquer procedimento fiscal digno do nome há de estar suficientemente instruído para possibilitar ampla defesa do contribuinte contra quem for instaurado. No caso, os elementos de prova, informações, etc., necessárias e suficientes para embasar o lançamento contra a titular da remessa efetuada está nos autos.

Ora, observa-se que em nenhuma das fases do procedimento administrativo (fiscalização, impugnatória ou recursal), a recorrente anexou de maneira satisfatória e inquestionável, que o valor de US\$ 650.000,00 remetidos fossem de fato de titularidade do Sr. David Goldmann. A bem da verdade somente apresentou as declarações de fls. 216/218, que em nada ajudam para dispensar a responsabilidade da recorrente em justificar os valores remetidos.

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

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

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

Muito pelo contrário, a função precípua do Fisco é a de examinar a essência e a natureza dos fatos e dos negócios jurídicos, nada se importando com a nomenclatura que os contribuintes lhes tenham emprestado. Assim, não pode a contribuinte usar em sua defesa o fato de ter criado em sua vida tributária uma situação indefinida para beneficiar-se do princípio do *in dubio pro reo*, situação esta derivada da prática de ato contrário ao ordenamento jurídico. Eis que a confusão patrimonial, que consistente na “mistura” de recursos entre pessoas físicas é situação condenada pelo direito pátrio.

Desta forma, não se vislumbra, pois, qualquer erro na eleição do sujeito passivo. Ou seja, está correta eleição do sujeito passivo na pessoa de Sabrina Malka Goldmann de Mol Van Otterloo, já que a mesma foi a responsável pela remessa do valor questionado, bem como não houve, por parte da interessada, a apresentação de documentação hábil e idônea que comprovasse de forma irrefutável o fato, restam somente alegações, que por si só, não tem o condão de modificar o sujeito passivo da obrigação tributária.

Da mesma forma, não pode prosperar a preliminar de nulidade do lançamento pelo fato da autoridade lançadora ter-se utilizado das informações bancárias transferidas para o fisco, já que de acordo com a legislação de regência todos os órgãos da Administração Pública Federal, Estadual e Municipal, bem como entidades autárquicas, paraestatais e de economia mista são obrigados a auxiliar a fiscalização, prestando informações e esclarecimentos que lhe forem solicitados, cumprindo ou fazendo cumprir as disposições de regência, conforme o previsto no artigo 125 do Decreto-lei nº 5.844, de 1943 e artigo 2º do Decreto-lei nº 1.718, de 1979. No mesmo sentido está as transferências de dados realizados pelo Ministério Público e pelo Poder Judiciário.

Ora, resta claro nos autos que o presente lançamento decorre do procedimento de uma operação mais abrangente desencadeada por autoridades públicas nacionais, no combate à transferência ilícita de recursos ao e do exterior, e aos crimes correlacionados, destacando-se o crime de lavagem de dinheiro.

Trata-se da denominada CPMI do Banestado, que foi amplamente divulgada pela mídia nacional, e que envolveu trabalhos da Receita Federal, do BACEN e da COAF, com estreita colaboração de autoridades estrangeiras. A investigação conduzida pelo Departamento da Polícia Federal verificou que empresas sediadas em Nova York, Estados Unidos da América, representavam “doleiros” brasileiros e/ou empresas “*off shore*” com participação de brasileiros e atuavam como preposto bancário-financeiro de pessoas físicas ou jurídicas, dentre as quais encontraram-se diversos contribuintes brasileiros que enviaram e/ou movimentaram divisas no exterior à revelia do sistema financeiro nacional, ordenando, remetendo ou se beneficiando de recursos em divisas estrangeiras.

Como já foi dito, no curso das investigações houve o afastamento do sigilo bancário da empresa ‘Beacon Hill Service Corporation’ que atuava como preposto bancário-financeiro de pessoas físicas ou jurídicas e utilizava-se de contas/subcontas mantidas no ‘JP Morgan Chase Bank’. A Promotoria do Distrito de Nova Iorque apresentou as mídias eletrônicas e documentos contendo dados financeiros da empresa Beacon Hill. De posse dessa documentação, o Departamento de Polícia Federal emitiu Laudos Periciais (nºs 1258/04 e 1300/04 — Instituto Nacional de Criminalística), a fim de trazer elementos de provas necessários a subsidiar os esclarecimentos dos fatos relativos às movimentações financeiras. Os dados obtidos no afastamento de sigilo e na investigação criminal foram transferidos a Secretaria da Receita Federal conforme decisões judiciais.

Durante o transcorrer de todo esse conjunto de fatos uma série de provas foram amealhadas e algumas delas foram utilizadas no presente processo e são combatidas pela impugnante por se tratarem de provas emprestadas.

Ora, não existe vedação na legislação reguladora do processo administrativo à utilização de provas colhidas em outro processo ou por outra autoridade administrativa, fiscal ou judicial, desde que sejam legais e moralmente legítimas.

O que o recorrente intitula como sendo de “prova emprestada” é representado pelo Laudo, que tem em seu conteúdo informações suficientes para amparar o lançamento, como no caso dos autos, não exige qualquer manifestação da Administração Fazendária. A informação existe por si só no documento e se, por ventura, a recorrente discorda de seu conteúdo, pode esforçar-se para demonstrar que não corresponde à realidade dos fatos.

Com todas as vênias necessárias, não há exigência legal para qualquer validação de provas antes de serem usadas no processo administrativo fiscal. O que é exigido é que as provas sejam submetidas ao crivo do contraditório.

Entendo, que o direito à privacidade não é ilimitado, tendo em vista o princípio da convivência de liberdades. Assim, não se pode, sob o manto da privacidade, pretender acobertar indistintamente qualquer irregularidade que seja objeto de apuração pelo fisco.

Faz-se necessário esclarecer, que o processo administrativo fiscal busca, entre outros, a verdade material dos fatos. Assim sendo, é dever da autoridade lançadora utilizar-se de todas as provas e circunstâncias de que tenha conhecimento, na busca dessa verdade. O interesse substancial do Estado é o interesse de justiça, e não o interesse formal ou financeiro. Tendo por fim a justiça, no procedimento há que se desenrolar uma atividade de colaboração na descoberta da verdade.

Assim sendo, os órgãos da Secretaria da Receita Federal e os órgãos correspondentes dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, bem como os órgãos

administrativos e judiciais permutarão entre si, mediante convênio ou pela forma que for estabelecida, as informações fiscais de interesse recíproco. A prova emprestada deverá ser examinada em si mesma, pois em certos casos, devem servir como indicador da irregularidade e não como fato incontestável, sujeito à incidência do imposto na esfera federal. O fato de a fiscalização valer-se de informações colhidas por outras autoridades fiscais, administrativas ou judiciais para efeito de lançamento, desde que estas guardem pertinência com os fatos cuja prova se pretenda oferecer, por si só, não implica em nulidade do lançamento, mormente se a autoridade lançadora se aprofundou nas investigações com vistas a caracterizar, adequadamente, a matéria tributável.

Da análise do mérito verifica-se que a autoridade lançadora constatou, através do levantamento de entradas e saídas de recursos – fluxo financeiro (“fluxo de caixa”), que a contribuinte apresentou, durante o ano-calendário de 2002, saldos negativos, representando desta forma presunção de omissão de rendimentos, já que consumia/aplicava mais do que possuía de recursos com origem justificada, através de rendimentos tributados, isentos e não-tributáveis, tributados exclusivamente na fonte, ou que provinham de empréstimos, etc.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Diz a norma legal que rege o assunto:

**Lei n.º 7.713, de 1988:**

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

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

*Artigo 3º - O Imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, 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 imponível. Exemplo clássico de tributo que se enquadra nesta classificação de fato gerador complexo é o imposto de renda da pessoa física, apurado no ajuste anual.

Aliás, a despeito da inovação introduzida pelo artigo 2º da Lei n.º 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 n.º

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 n.º 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 n.º 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 a 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, a suplicante aplicava e/ou consumia mais do que possuía de recursos com origem justificada, sendo que nestes casos a responsabilidade pela apresentação das provas para elidir a presunção legal compete ao contribuinte que praticou a irregularidade fiscal.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

No que diz respeito a tradução juramentada (fls. 216/217 e 225/226) do documento de fl. 218 ou 224, o Sr. David Goldmann declara ser o único possuidor de recursos financeiros no valor de US\$ 650.000,00, sendo sua filha Sabrina Malka Goldmann de Mol Van Otterloo sua única beneficiária em caso de sua morte, porém, mera declaração, desacompanhada de qualquer elemento probatório, não comprova como esse valor foi repassado para a recorrente realizar a remessa na conta YORK NY 10022-3703, do banco 226 E 54TH STREET SUÍTE 701 NEW YORK NY 10022-3703, utilizando-se a conta Chello, em 05/05/2002.

Ora, verifica-se do exame dos autos, em especial dos documentos de fl. 10 e do Termo de Verificação Fiscal (fls. 109/115), que o nome da recorrente figura como ordenante e como beneficiária final, no ano-calendário de 2002, nas operações de movimentação de divisas realizadas através da sub conta Chello — nº 530098709, mantida/administrada no JP Morgan Chase de Nova Iorque, pela BHSC — Beacon Hill Service Corporation.

A recorrente, por seu turno, limitou-se a alegar ser apenas beneficiária da disponibilidade, caso viesse a ocorrer o falecimento do efetivo titular da referida conta, ou seja, Sr. David Goldmann, mas não apresentou nenhum documento que pudesse comprovar que os valores não lhe pertenciam.

Com a devida vênia, penso que tal fato não pode ser levado em consideração uma vez que no curso do processo não foi apresentado documentos conclusivos que demonstrasse que o valor questionado não esteja em nome da recorrente coincidentes em data e valores. Isto é, não houve apresentação de prova documental de que a contribuinte não dispunha efetivamente do numerário questionado (US\$ 650.000,00).

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 de que a remessa questionada não foi por foi por ordem da recorrente e que estes recursos não lhe pertenciam e que somente o Sr. David Goldmann é de poderia efetuar as ditas remessas.

Alega, ainda, a recorrente, que as doações no valor de R\$ 250.000,00 foram feitas pelo Sr. RICHARD ANDREN DE MOL VAN OTTERLOO — CPF nº. 022.314.348-06 (fls. 206/209).

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 da contribuinte coincidentes em data e valores. Isto é,

não houve apresentação de que a contribuinte dispunha deste numerário para fazer frente ao excesso de dispêndios em relação aos recursos.

Ora, é visível da análise dos autos de que a 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 da contribuinte de que a doação teria sido efetivada em data e valor constante das Declarações de Ajuste Anual do doador e do donatário, sem estar apoiada em documentos, hábeis e idôneos coincidentes em datas e valores, que indicam a transferência efetiva para o patrimônio da recorrente, não tem peso que a suplicante quer lhe impor.

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 o contribuinte de fazer a prova efetiva da doação recebida.

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.

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.

Por fim, consta de forma clara nos autos de que a recorrente é beneficiária de divisas no valor de US\$ 3,500.00, em 19/12/2002. Essas operações foram realizadas por meio da sub conta Chello — nº 530098709, mantida junto ao JP Morgan Chase de Nova Iorque pela Beacon Hill Service Corporation.

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

Entendo, que toda matéria útil pode ser acostada ou levantada na defesa, como também é direito do contribuinte ver apreciada essa matéria, sob pena de restringir o alcance do julgamento. Como a obrigação tributária é uma obrigação *ex lege*, e como não há lugar para atividade discricionária ou arbitrária da administração que está vinculada à lei, deve-se sempre procurar a verdade real à cerca da imputação. Não basta a probabilidade da existência de um fato para dizer-se haver ou não haver obrigação tributária.

Seguindo nesta linha de pensamento, é de se observar que independentemente do teor da peça impugnatória e da peça recursal, incumbe a este colegiado verificar o controle interno da legalidade do lançamento, bem como, observar a jurisprudência dominante na Câmara, para que as decisões tomadas sejam as mais justas possíveis, dando o direito de igualdade para todos os contribuintes.

Neste contexto, se faz necessário à evocação da justiça fiscal, no que se refere à aplicação das multas de lançamento de ofício.

Quanto ao lançamento da multa de lançamento de ofício exigida de forma isolada pelo recolhimento em atraso do carnê-leão, se faz necessário destacar que o lançamento da multa isolada engloba os valores tributados como sendo omissão de rendimentos recebidos do exterior, cujos valores foram lançados de ofício, através da constituição de crédito tributário via Auto de Infração.

A Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, ao tratar do Auto de Infração com tributo e sem tributo dispôs:

*Art. 43 – Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente à multa ou juros de mora, isolada ou conjuntamente.*

*Parágrafo único – Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até*

*o mês anterior ao pagamento e de um por cento no mês de pagamento.*

*Art. 44 – Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:*

*I – de setenta e cinco por cento, nos casos de pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;*

*II – (omissis).*

*§ 1º - As multas de que trata este artigo serão exigidas:*

*I – juntamente com o tributo ou contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos;*

*II – isoladamente quando o tributo ou contribuição houver sido pago após o vencimento do prazo previsto, mas sem o acréscimo de multa de mora;*

*III – isoladamente, no caso de pessoa física sujeita ao pagamento mensal do imposto (carnê-leão) na forma do art. 8º da Lei n.º 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de fazê-lo, ainda que não tenha apurado imposto a pagar na declaração de ajuste.*

*(...).*

*Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.*

*§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.*

*§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.*

*§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.*

Da análise dos dispositivos legais retro transcritos é possível se concluir que para aquele contribuinte, submetido à ação fiscal, após o encerramento do ano-calendário, que deixou de recolher o “carnê-leão” que estava obrigado, existe a aplicabilidade da multa de lançamento de ofício exigida de forma isolada.

É cristalino o texto legal quando se refere às normas de constituição de crédito tributário, através de auto de infração sem a exigência de tributo. Do texto legal conclui-se que não existe a possibilidade de cobrança concomitante de multa de lançamento de ofício juntamente com o tributo (normal) e multa de lançamento de ofício isolada sem tributo, ou seja, se o lançamento do tributo é de ofício deve ser cobrada a multa de lançamento de ofício juntamente com o tributo (multa de ofício normal), não havendo neste caso espaço legal para se incluir a cobrança da multa de lançamento de ofício isolada.

Por outro lado, quando o lançamento de exigência tributária for aplicação de multa isolada, só há espaço legal para aquelas infrações que não foram levantadas de ofício, a exemplo da apresentação espontânea da declaração de ajuste anual com previsão de pagamento de imposto mensal (carnê-leão) sem o devido recolhimento, caso típico da aplicação de multa de lançamento de ofício isolada sem a cobrança de tributo, cabendo neste além da multa isolada a cobrança de juros de mora de forma isolada, entre o vencimento do imposto até a data prevista para a entrega da declaração de ajuste anual, já que após esta data o imposto não recolhido está condensado na declaração de ajuste anual.

Por fim, não cabe razão ao recorrente no que tange às alegações de ilegalidade / ofensas a princípios constitucionais (razoabilidade, capacidade contributiva, 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 exigi-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 rejeitar as preliminares suscitadas pelo Recorrente e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso para excluir da exigência a multa isolada do carnê-leão aplicada de forma concomitante com a multa de ofício.

(Assinado digitalmente)

Nelson Mallmann

## Voto Vencedor

Conselheiro Antonio Lopo Martinez, Redator designado.

Inicialmente, importa ressaltar que o presente voto restringe-se, apenas a exclusão da base de cálculo da exigência do valor de R\$ 250.000,00, recorrida a título de acréscimo patrimonial a descoberto, matéria em que o Ilustre Relator ficou vencido. No demais itens do voto, acompanho na íntegra o arrazoadado do Conselheiro Relator.

Conforme argumenta a recorrente, doações no valor de R\$ 250.000,00 foram feitas pelo Sr. RICHARD ANDREN DE MOL VAN OTTERLOO — CPF nº. 022.314.348-06, e esta almeja que as mesmas sejam consideradas no fluxo financeiro de apuração do acréscimo patrimonial a descoberto. De acordo com o voto do Ilustre Relator, não pode ser levado em consideração essa doação, uma vez que no curso do processo não foi apresentado nenhum documento que demonstrasse que os valores haviam sido incorporados ao patrimônio da contribuinte coincidentes em data e valores. Isto é, não houve apresentação de que a contribuinte dispunha deste numerário para fazer frente ao excesso de dispêndios em relação aos recursos

Inobstante respeitável entendimento desenvolvido pelo Ilustre Conselheiro Relator, Dr. Nelson Mallmann, no caso em análise e com sua *vênia*, a convicção deste Redator designado não permite acompanhá-lo. Tratando-se de doação de pai para filho, onde impera a informalidade, e verificando-se que a operação foi consignada nas declarações de rendimentos do doador e do donatário e que o primeiro tinha suporte financeiro para tanto, o valor doado deve constar no "fluxo de caixa" mensal como origem, para o donatário, e como aplicação para o doador.

Neste sentido é o entendimento manifestado nos acórdãos cujas ementas a seguir se transcrevem:

*Acórdão nº 104-15.979, de 18/02/1998*

*IRPF - ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO -*

*Tributa-se mensalmente a partir de 1989, a variação patrimonial não justificado com rendimentos tributados, não tributáveis, ou tributados exclusivamente na fonte, à disposição do contribuinte dentro do período mensal de apuração.*

*(..)DOAÇÃO - COMPROVAÇÃO - Tratando-se de doação de mãe para filho, o que quase sempre ocorre por meio informal, o valor doado justifica o acréscimo patrimonial pretensamente descoberto, se a doadora confirma a transferência do numerário e a disponibilidade de recurso para comportar a liberalidade não é contestada pelo fisco.*

*(..)Recurso parcialmente provido.*

*Acórdão nº 104-21.056, de 19/10/2005*

*IRPF - VARIAÇÃO PATRIMONIAL A DESCOBERTO -  
DOAÇÃO DE NUMERÁRIO DE PAI PARA FILHO -*

*COMPROVAÇÃO - Tratando-se de doação de pai para filho, onde impera a informalidade, e verificando-se que a operação foi consignada nas declarações de rendimentos do doador e do donatário e que o primeiro tinha suporte financeiro para tanto, o valor doado deve constar no "fluxo de caixa" mensal como origem, para o donatário, e como aplicação para o doador.*

*Recurso provido.*

A base para tal entendimento advém do fato de que entre pais e filhos prevalece a informalidade, sendo comum, na maioria dos casos, a ausência de registros documentais das doações efetuadas.

No caso concreto foi identificada a doação na declaração do doador, e tendo em vista que o valor declarado pelo doador, mostra que o mesmo tinha rendimentos suficientes para fazer a doação, é de se excluir o valor de R\$ 250.000,00 do valor da exigência.

Pelos fundamentos expostos, e considerando os demais itens tais como apresentados pelo voto do Ilustre Conselheiro Relator, voto no sentido rejeitar as preliminares suscitadas pela Recorrente e, no mérito, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso para excluir da base de cálculo da exigência o valor de R\$ 250.000,00, bem como excluir da exigência a multa isolada do carnê-leão quando aplicada de forma concomitante com a multa de ofício.

(Assinado digitalmente)

Antonio Lopo Martinez