



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 10166.002689/2003-29
Recurso nº : 137.080
Matéria : IRPF - EXs.: 1998 a 2000
Recorrente : PEDRO ELOI SOARES
Recorrida : 3ª TURMA/DRJ-BRASÍLIA/DF
Sessão de : 18 de maio de 2005
Acórdão nº : 102-46.765

OMISSÃO DE RENDIMENTOS – MULTA QUALIFICADA - A aplicação da multa qualificada de 150% somente pode ser imputada ao sujeito passivo em casos de existência real e comprovada de fraude ou de comprovado intuito de fraude. A regra do artigo 44, inciso II, não comporta presunção de nenhuma espécie. A presunção relativa estabelecida na Lei 9.430 de 1996, art. 42 não se estende ao artigo 44, inciso II do mesmo diploma legal inclusive, no que se refere ao ônus probatório.

DECADÊNCIA – INEXISTÊNCIA DE DOLO OU FRAUDE – OU INTUITO DE DOLO OU FRAUDE - Hipótese em que o prazo decadencial é deflagrado conforme as regras estabelecidas no artigo 150, parágrafo 4º. do CTN. Somente quando há dolo, fraude ou simulação, a hipótese é a do artigo 173, I do mesmo diploma legal.

RENDIMENTOS ISENTOS – RECLASSIFICAÇÃO DE OFÍCIO - A declaração de rendimentos tributáveis como isentos ou não-tributáveis enseja a sua reclassificação e a exigência mediante lançamento de ofício do imposto devido e acréscimos legais.

GANHO DE CAPITAL - ALIENAÇÃO DE IMÓVEL - Submete-se à incidência do imposto o ganho de capital auferido pelo sujeito passivo em decorrência da alienação de bens imóveis, considerando-se como ganho a diferença positiva entre o valor de transmissão do bem ou direito e o respectivo custo de aquisição.

DESPESAS MÉDICAS – A dedutibilidade das despesas médicas deve estar fundamentada em documento idôneo, assim considerado, recibo ou nota fiscal, conforme o caso, emitido em favor do contribuinte, com descrição ainda que sucinta do serviço realizado, devidamente datado, assinado e com identificação clara e completa do profissional emitente.

PROVAS – PRECLUSÃO – A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior, ou que se refira ela a fato ou direito superveniente ou se



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 10166.002689/2003-29

Acórdão nº : 102-46.765

destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos.

Preliminar acolhida.
Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por PEDRO ELOI SOARES.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, ACOLHER a preliminar de decadência, em relação ao exercício de 1998, suscitada pela Conselheira Silvana Mancini Karam. Vencidos os Conselheiros Naury Fragoso Tanaka e José Oleskovicz (Relator). No mérito, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para: I – desqualificar a multa. Vencido o Conselheiro Naury Fragoso Tanaka e II – restabelecer a dedução de despesa médica no valor de R\$ 1243,13, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Naury Fragoso Tanaka, José Oleskovicz (Relator) e José Raimundo Tosta Santos. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Silvana Mancini Karam.

LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO
PRESIDENTE

SILVANA MANCINI KARAM
REDATORA DESIGNADA

FORMALIZADO EM: 03 MAR 2006

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros LEONARDO HENRIQUE MAGALHÃES DE OLIVEIRA, ALEXANDRE ANDRADE LIMA DA FONTE FILHO e ROMEU BUENO DE CAMARGO.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 10166.002689/2003-29

Acórdão nº : 102-46.765

Recurso nº : 137.080

Recorrente : PEDRO ELOI SOARES

RELATÓRIO

Contra o contribuinte foi lavrado, em 06/03/2003, auto de infração para exigir o crédito tributário relativo aos exercícios de 1998 a 2000, anos-calendário de 1997 e 1999 (fl. 376), por omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica, omissão de ganho de capital, dedução indevida de dependentes, despesas médicas, de instrução e de pensão judicial, bem assim classificação indevida de rendimentos tributáveis como isentos e não-tributáveis (fls. 377/380).

No auto de infração os fatos foram descritos nos termos que se seguem:

"Omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica DNER - Departamento Nacional de Estradas de Rodagem, no mês de maio de 1997, no total de R\$ 122.858,45, decorrente de acordo extra-judicial, declarados como rendimento isento e não tributáveis. Trata-se de rendimento tributável pago como rendimento isento pela fonte pagadora e não tributado na declaração de pessoa física, conforme consta da Representação Fiscal, documentos de fls. 277 a 285, e também da informação obtida por esta fiscalização junto ao DNER, documentos de fls. 171 a 201, sendo que todos os documentos fazem parte integrante deste processo." (fato gerador 31/05/97) (fl. 377).

"Omissão de ganho de capital no total de R\$ 4.000,00, obtido na alienação do imóvel situado à CLSW 101, Bloco "A", sala 114, declarado como adquirido pelo valor de R\$ 30.000,00, através de cessão de direitos outorgada por Milton Costa de Azevedo e alienado a Ana Lúcia Fiúza da Cunha Malveira, em 31/08/99, conforme escritura de compra e venda, documento de fls. 265/266 deste processo." (fato gerador 31/08/99) (fl. 377).

"Efetuamos a glosa da dedução de R\$ 4.320,00, utilizada pelo contribuinte com os dependentes Paulo Ivan Soares, Pedro Evandro da Silva Soares, Ivonete Aparecida da Silva Soares e Ivo Elói da Silva Soares, pleiteada indevidamente pelo contribuinte, uma vez que de acordo com a sentença judicial de separação do casal, a guarda dos filhos ficou com a mãe, conforme cópia do Termo de Audiência de Conciliação e Julgamento, documentos de fls. 76 a 85 do processo." (fato gerador 31/12/99 – total R\$ 4.320,00) (fl. 377).



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 10166.002689/2003-29

Acórdão nº : 102-46.765

“Glosa de deduções com despesas médicas, pleiteadas indevidamente, por falta de apresentação pelo contribuinte dos comprovantes correspondentes às despesas efetuadas junto aos seguintes estabelecimentos: Clínica de Pediatria e Homeopatia Cardoso Ltda, glosa de R\$ 540,00; Imagem Clínica de Ecografia e Radiologia Ltda., glosa de R\$ 40,03; Villas Boas Clínica de Radiologia Ltda, glosa de R\$ 432,00; Cardioimagem Métodos e Diagnósticos S/C, glosa de 272,50 e Laboratório Santa Paula Ltda, glosa de R\$ 48,60.” (fato gerador 31/12/99 – total R\$ 1.333,13) (fl. 378).

“Glosa de deduções com pensão judicial no valor de R\$ 85.000,00, pleiteada indevidamente, por falta de apresentação de comprovação. Conforme informação obtida junto à fonte pagadora da pensão alimentícia, o DNER, e que consta do Comprovante de Rendimentos Pagos e de Retenção de Imposto de Renda na Fonte, o valor descontado a este título foi de R\$ 21.487,46, conforme documentos de fls. 120 a 129 deste processo.” (fl. 378).

“Glosa de despesas com instrução, no total de R\$ 6.800,00, por falta de apresentação pelo contribuinte da documentação comprobatória das despesas pleiteadas.” (fl. 378).

“O contribuinte classificou indevidamente na Declaração de Ajuste do ano-calendário de 1998 o valor de R\$ 286.425,85 como rendimentos isentos e não tributáveis recebidos de pessoa jurídica decorrentes de indenização de trabalho, valor este que está sendo glosado e tributado como rendimento tributável recebido de outras origens, conforme relato que segue:

Conforme consta nos Autos da Ação Civil Pública nº 2002.34.00.000136-7, movida pelo Ministério Público contra servidores do extinto DNER, em tramitação na 9ª Vara da Justiça Federal no DF, em razão de atos de improbidade administrativa praticados por estes servidores no exercício de seus cargos, houve repasse de recursos aos servidores, pelo favorecimento concedido à pessoa física de JEAN PIERREROY JUNIOR em ação movida contra o DNER, relativa à desapropriação de terras no Rio de Janeiro.

Os servidores, procuradores do DNER, foram beneficiados com depósitos efetuados em suas contas bancárias no mês de março de 1998. Neste mês, uma empresa de fachada denominada de AL KABET LTDA, solicitou em documento constante dos autos, que o Sr. JEAN PIERRE ROY JÚNIOR, beneficiário de uma desapropriação milionária paga pelo DNER, efetuasse a transferência para contas bancárias da empresa de parte dos valores relativos à uma das parcelas da desapropriação, equivalente a R\$ 3.600.000,00 (três milhões e seiscentos mil reais), liberada em janeiro de 1998 pelo DNER.

O Sr. Pedro Elói Soares recebeu em 26/03/98 um depósito expressivo, no valor de R\$298.243,51, em sua conta corrente nº 5.714.326-5, da Agência 0441 do Banco Real, conforme se constata também pela movimentação bancária do mês de março de 1998,



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 10166.002689/2003-29

Acórdão nº : 102-46.765

constante no Sistema-CPMF desta Secretaria, fls. 366, porém não incluiu este valor como rendimento tributável.

Incluiu no entanto, coincidentemente, um valor bastante semelhante, ou seja, R\$286.425,85, como rendimentos isentos e não tributáveis, conforme consta da declaração às fls. 16, como se fossem rendimentos recebidos a título de: "Aviso Prévio, Indenizações por Rescisão de Contrato de Trabalho, Acidente de Trabalho e FGTS", o que efetivamente não é procedente, uma vez que os rendimentos isentos e não tributáveis recebidos como indenização trabalhista foram pagos pelo DNER, no ano-calendário de 1997, conforme informação prestada por este órgão e que consta deste processo.

No mesmo mês de março, mês da disponibilização dos recursos, o Sr. Pedro Elói Soares efetuou a aquisição de um imóvel situado no Setor de Rádio e Televisão Sul, SRTVS, Bloco "A", sala 416, em Brasília, efetuada pelo valor de R\$ 35.000,00 e também declara gastos com móveis e instalações neste imóvel no valor de R\$ 20.000,00. No mês seguinte, em abril, efetua a aquisição de um outro imóvel, também em Brasília, situado à SQSW 104, Bloco "E", apartamento 608, atualmente sua residência, pelo valor de R\$ 100.000,00. Também consta de sua declaração de bens, a aquisição de Área de terras de 102,75 metros, adquirida de Antonio Pereira Teles pelo valor de R\$ 6.000,00, sem no entanto informar em que mês se deu a referida aquisição.

Constatamos então que os recursos efetivamente existiram e foram utilizados na aquisição de bens, aquisições estas para as quais o Sr. Pedro Elói Soares não possuía rendimentos tributáveis declarados que pudessem fazer face a tais dispêndios. Para cobrir os gastos realizados e se beneficiar com a não tributação dos recursos disponíveis, o contribuinte os incluiu como isentos e não tributáveis com a intenção de se eximir do pagamento de tributos se os classificasse corretamente. É o que está sendo feito neste Auto de Infração, a reclassificação dos recursos disponíveis para rendimentos tributáveis recebidos de outras origens." (fls. 379/380).

O contribuinte impugnou a exação fiscal (fls. 399/406) alegando que o Juiz da 2ª Vara do Trabalho de Vitória/ES desconsiderou o acordo formulado e que estaria devolvendo ao DNER a verba indenizatória de R\$ 122.858,45 recebida (fl.400), que não teria havido ganho de capital na alienação do imóvel porque ele foi utilizado como dação em pagamento onde teria ocorrido prejuízo (fl. 401), que entende absurda a glosa dos dependentes apenas porque os filhos ficaram sob a guarda da mãe por considerar que este fato não lhes tira a condição de dependente (fl. 402); que teve dificuldade para encontrar os recibos de despesas médicas e de instrução e que por isso requereu que a Receita Federal intimasse os emitentes (fl.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 10166.002689/2003-29

Acórdão nº : 102-46.765

402 e 404), que as despesas com pensão judicial foram efetuadas (fl. 403), que o depósito dos R\$ 286.425,85 foi efetuado pelo próprio DNER (fls. 404/405) e que teria havido violação ao direito de defesa.

A 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Brasília/DF, mediante o Acórdão DRJ/BSA nº 6.213, de 05/06/2003 (fls. 772/780), por unanimidade de votos, rejeitou a preliminar de nulidade do processo por alegação de violação do direito de defesa e, no mérito, julgou procedente o lançamento.

Dessa decisão o sujeito passivo recorre ao Conselho de Contribuintes (fls. 784/794), alegando genericamente a existência da prescrição e que deixou de fazer alusão à multa de ofício na impugnação por considerar que o acessório acompanha o principal (fl. 786).

No mérito argüi que os R\$ 122.858,45 seriam decorrente de indenização trabalhista (fl. 786) e que até certo ponto o DNER agiu acertadamente ao não descontar o imposto de renda, tendo em vista que o Juiz da 2ª Vara do Trabalho de Vitória/ES não homologou o acordo realizado com o DNER, razão pela qual essa importância estava sendo descontada em seus contracheques. Nessas circunstâncias, entende que descontar o imposto de renda de uma importância que retornará aos cofres públicos seria uma "brutal ilegalidade" (fl. 778).

No tocante ao ganho de capital, diz que o imóvel não foi vendido, pois o que se fez na realidade foi uma dação em pagamento.

Relativamente aos dependentes reprisa o entendimento apresentado na impugnação de que a ex-esposa e os filhos que ficaram sob a guarda dela poderiam ser considerados como dependentes, em virtude de o *caput* do art. 35 da Lei nº 9.250, de 26/12/1995, dispor que "poderão" ser considerados como dependentes as pessoas que relaciona (fl. 790).



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 10166.002689/2003-29

Acórdão nº : 102-46.765

Com relação à glosa das despesas médicas e de instrução diz que depois de buscas realizadas em seus arquivos encontrou os comprovantes das referidas despesas, que junta aos autos (fls. 790 e 791).

Relativamente à glosa da pensão alimentícia no valor de R\$ 85.000,00, diz que o DNER cometeu grave omissão ao não inserir no comprovante de rendimentos do ano-base de 1998 a indenização salarial que recebeu por decisão judicial no processo nº 1187/90 que tramitou na 8ª Vara do Trabalho do Rio de Janeiro, referente ao período em que teve seus vencimentos indevidamente reduzidos pelo DNER (fl. 791). Diz que o valor corrente é R\$ 298.243,51 e não R\$ 286.425,85, bem assim que desse montante deveria ser deduzido a pensão judicial de R\$ 85.000,00, restando-lhe o saldo de R\$ 213.243,51 (fl. 792).

Ao final diz que não existe nenhum tipo de irregularidade praticada pelo recorrente que justificasse a aplicação da multa qualificada de 150% (fl. 793) e pede a anulação total do lançamento.

É o Relatório.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 10166.002689/2003-29

Acórdão nº : 102-46.765

VOTO VENCIDO

Conselheiro JOSÉ OLESKOVICZ, Relator

O recurso preenche os pressupostos de admissibilidade, razão pela qual dele se conhece.

Foi levantada de ofício, com base no § 4º, do art. 150, do CTN, preliminar de decadência relativa aos fatos ocorridos no ano-calendário de 1997, em virtude de o auto de infração ter sido lavrado em 06/03/2003.

Essa preliminar deve ser rejeitada, tendo em vista que o § 4º, do art. 150, do Código Tributário Nacional – CTN, não trata de decadência, mas tão-somente de constituição do crédito tributário pela modalidade de lançamento por homologação.

A decadência, como se verá é sempre regida pelo art. 173, do CTN, donde, ressalvada a exceção do seu inc. II, o prazo de 5 anos conta-se sempre a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (inc. I).

Assim, no caso de eventos ocorridos no ano-calendário de 1994, cujo fato gerador do IRPF ocorre em 31/12/1994, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o imposto poderia ter sido lançado é o dia 01/01/1996. Logo, o direito de constituir o crédito tributário só decai 5 anos após esta última data, ou seja, em 31/12/2000. Tendo a notificação sido expedida em 05/12/2000, não está atingida pela decadência.

Para visualizar as disposições literais do art. 150 do CTN e seus §§ 1º e 4º e evidenciar que tratam exclusivamente de constituição do crédito tributário com o lançamento da modalidade por homologação, transcreve-se a seguir esses dispositivos legais:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 10166.002689/2003-29

Acórdão nº : 102-46.765

*“Art. 150. O **lançamento** por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da **atividade** assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa”*

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento.

*§ 4º **Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.”**(g.n.).*

A extinção do crédito tributário somente ocorre, por óbvio, se tiver havido o respectivo pagamento.

Corrobora essas disposições literais o fato de que o lançamento por homologação integra a Seção II – Modalidades de Lançamento; do Capítulo II do CTN – Constituição do Crédito Tributário; que versa, como se deflui de seu título, sobre lançamento, ou seja, sobre constituição do crédito tributário, não de decadência, que é uma forma de extinção do crédito tributário.

A decadência, como forma de extinção do crédito tributário, está adequadamente tratada pelo CTN no Capítulo IV – Extinção do Crédito Tributário; Seção IV – Demais modalidades de extinção (art. 173).

A literalidade dos arts. 150 e 173 do CTN e a própria estrutura coerente dada ao CTN, ao tratar dessas matérias em capítulos e seções específicas, não admite interpretação de que o art. 150, § 4º, versa sobre extinção do crédito tributário mediante o instituto da decadência.

Pelo contrário, demonstra que o prazo de 5 anos e a respectiva data de seu início (data do fato gerador) foram estabelecidos pelo art. 150 do CTN para delimitar o período de tempo em que o Fisco deve constituir o crédito tributário, mediante homologação expressa da atividade apuratória do imposto informada pelo contribuinte, mesmo na hipótese de falta, total ou parcial, de pagamento.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 10166.002689/2003-29

Acórdão nº : 102-46.765

Se nesse prazo o Fisco não homologar expressamente a atividade do contribuinte, considerar-se-á homologada tacitamente e, automaticamente, efetuado o lançamento, ou seja, constituído o crédito tributário, bem assim extinto este, integral ou parcialmente, na proporção do que houver sido pago antecipadamente, pois o que se homologa é a atividade, não o pagamento, conforme farta doutrina e jurisprudência.

A legalidade da constituição do crédito tributário, mediante lançamento por homologação tácita da atividade apuratória do contribuinte, sem que tenha havido o pagamento antecipado, parcial ou total, do tributo, é corroborada pela legislação ordinária (Lei nº 9.430, de 27/12/1996, art. 61, § 3º), que estipula a cobrança de multa e juros de mora quando os tributos declarados não são pagos ou recolhidos nos prazos previstos. Essa norma é aplicável também no caso de falta de pagamento de créditos constituídos mediante homologação tácita, como se observa, por exemplo, com o IRPF, quando é apresentada a declaração com imposto a pagar sem se efetuar o respectivo pagamento.

A homologação tácita é, portanto, um instrumento que poderia ser denominado de “**gatilho tributário**”, que dispara automaticamente pelo simples decurso do prazo ali estabelecido, sem necessidade de qualquer ação ou participação dos agentes da Administração Tributária, de modo a constituir o crédito tributário e, assim, permitir que a Fazenda Pública possa:

a) exercer o direito de ação para cobrar, na via administrativa ou judicial, no prazo prescricional de 5 anos estabelecido pelo art. 174 do CTN, o crédito tributário integral assim constituído e seus acréscimos legais, quando não houver pagamento antecipado, ou a parcela remanescente, quando tiver havido pagamento antecipado parcial; e

b) considerar definitivamente extinto, parcial ou integralmente, o crédito tributário, na forma determinada pelo inc. VII, do art. 156, do CTN, quando houver pagamento antecipado, parcial ou total, do imposto devido, respectivamente.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 10166.002689/2003-29

Acórdão nº : 102-46.765

Se não houvesse esse “**gatilho tributário**” e por inércia do Fisco o crédito tributário não viesse a ser constituído expressamente dentro do prazo decadencial (CTN, art. 173, inc. I), o contribuinte que houvesse efetuado o pagamento antecipado, parcial ou integral, do tributo, poderia, após o decurso do prazo decadencial (CTN, art. 173, inc. I), pleitear sua restituição, já que, inexistindo o crédito tributário regularmente constituído, o pagamento antecipado seria considerado indevido.

Assim, a homologação tácita confere segurança absoluta no que diz respeito à constituição do crédito tributário declarado, sem impedir que o Fisco efetue a sua revisão de ofício nas hipóteses de omissão ou inexatidão nas informações prestadas, conforme autoriza o inc. V e o parágrafo único do art. 149, do CTN, desde que o lançamento de ofício seja efetuado no interregno entre o término dos prazos estabelecidos no § 4º, do art. 150 (5 anos contados da data do fato gerador) e no inc. I, do art. 173 (5 anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado), ambos do CTN, ou seja, enquanto não ocorrer a decadência, conforme expressamente estabelece o parágrafo único do art. 149 do CTN.

Não é demais ressaltar que a constituição e a extinção de crédito tributário são institutos distintos, não sendo o último, no caso representado pelo pagamento antecipado, pré-requisito do primeiro. A extinção do crédito tributário, entretanto, exige como pré-requisito a sua constituição e a quitação, pois não se pode extinguir o crédito que não existe no mundo jurídico.

A extinção definitiva do crédito tributário pode ocorrer, tanto pelo pagamento antecipado (CTN, art. 156, inc. VII), como pelo pagamento após o lançamento (CTN, art. 156, inc. I), ainda que por homologação, neste caso, com os devidos acréscimos legais.

A propósito do lançamento por homologação, consigna-se que existem decisões dos Tribunais admitindo que se houver pagamento antecipado, considera-se como “*dies a quo*” da decadência a data da ocorrência do fato gerador



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 10166.002689/2003-29

Acórdão nº : 102-46.765

(CTN, art. 150, § 4º). Por outro lado, existem decisões admitindo que, no caso de inexistência de pagamento, o prazo prescricional é o estabelecido pelo inc. I, do art. 173, do CTN, ou seja, 5 anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, mesmo sendo o tributo sujeito ao regime de lançamento por homologação.

O entendimento de que o que se homologa é o pagamento, apesar de o art. 150 do CTN dispor expressamente que o que se homologa é a atividade exercida pelo contribuinte, decorre, como esclarece Hugo de Brito Machado, *in* Curso de Direito Tributário, 22ª edição, Malheiros Editores, 2003, pág. 157, do fato de que quando a legislação tributária não obrigava o sujeito passivo a prestar previamente as informações, o Fisco só tomava conhecimento da atividade por ele desenvolvida, da existência da obrigação tributária e do respectivo imposto por intermédio do pagamento.

A propósito, reprisa-se que o art. 150 do CTN, ao dispor que o que se homologa é a atividade apuratória do contribuinte e não o pagamento, não veda, pelo contrário, autoriza a homologação tácita mesmo na falta de pagamento antecipado, total ou parcial, como ocorre, por exemplo, no caso do IRPF.

O Conselho de Contribuintes já decidiu também, conforme partes das ementas dos acórdãos abaixo transcritas, que a ausência de recolhimento do tributo não altera a natureza do lançamento:

"(...) A ausência de recolhimento não desnatura o lançamento, pois o que se homologa é a atividade exercida pelo sujeito passivo, da qual pode resultar ou não o recolhimento de tributo." (Ac 108-06992 e 108-06907).

" (...) A ausência de recolhimento da prestação devida não altera a natureza do lançamento, já que o que se homologa é a atividade exercida pelo sujeito passivo." (Ac 101-92642).

(...) A regra de incidência de cada tributo é que define a sistemática de seu lançamento. (...) (Ac 108-05125).

Se o que se homologa é a atividade, a ausência de pagamento, na tese de que o art. 150 do CTN trata de decadência, não poderia alterar o dia do início do prazo decadencial, que é a data do fato gerador (CTN, art. 150), para o



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 10166.002689/2003-29

Acórdão nº : 102-46.765

primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (CTN, art. 173), porque a falta de pagamento, como visto, não altera a natureza do lançamento, que continua sendo por homologação.

Esse conflito aparente de normas decorre da interpretação de que o art. 150 do CTN trata de decadência, quando versa exclusivamente sobre constituição do crédito tributário.

O entendimento de que o art. 150 do CTN trata de decadência implica na possibilidade exclusão de crédito tributário constituído mediante revisão do lançamento, enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública, conforme dispõem o inc. V e o parágrafo único do art. 149 do CTN, que não excepcionam o lançamento por homologação tácita. Assim sendo, a interpretação do retrocitado art. 150 deve, de acordo com o art. 111, inc. I, do CTN, ser literal. Literalmente interpretado o art. 150 do CTN não admite o entendimento de que trata de decadência.

Corroborava essa assertiva o fato de que se assim não fosse, a revisão de ofício do lançamento efetuado por homologação tácita, prevista no inc V, do art. 149, do CTN, seria faticamente impossível, pois a decadência ocorreria simultaneamente com essa homologação, tornando-o um dispositivo inútil ou desnecessário relativamente ao lançamento por homologação tácita. A lei, entretanto, não contém palavras ou expressões inúteis, confirmando assim que essa aparente incompatibilidade de normas decorre da equivocada interpretação de que o art. 150 do CTN trataria de decadência.

Para contornar esse obstáculo jurídico, surgiu o entendimento de que, sendo o resultado da revisão do lançamento por homologação tácita materializado mediante lançamento de ofício, o "*dies a quo*" da decadência seria o estabelecido pelo art. 173 do CTN. Tal entendimento não prospera, pois, à semelhança do que ocorre na hipótese de falta de pagamento, a revisão do lançamento não altera a sua natureza jurídica que, no caso, sempre será por homologação, cuja decadência, se acatada a mencionada interpretação do art. 150



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 10166.002689/2003-29

Acórdão nº : 102-46.765

do CTN, ocorreria em 5 anos contados do fato gerador. Findo esse prazo, não poderia ser iniciada a revisão, inviabilizando o referido lançamento de ofício, com o qual se pretende alterar a data de início do prazo decadencial.

Esclareça-se ainda que a entrega da declaração, por si só, não é fato que possa fazer com que essa data seja considerada como de início da contagem do prazo decadencial, ressalvada a hipótese de a lei ordinária estabelecer que, concomitantemente com esse ato, se efetua também a notificação do lançamento do respectivo imposto ou de medida preparatória indispensável ao seu lançamento, atos esses que se enquadrariam nas disposições do parágrafo único do art. 173 do CTN, segundo o qual o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se definitivamente com o decurso do prazo de 5 anos previsto no *caput*, 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.

A legislação anterior estabelecia que a notificação do lançamento era efetuada no ato da entrega da declaração de rendimentos, através do Recibo de Entrega de Declaração e Notificação de Lançamento, conforme se constata da transcrição abaixo da notificação que integrava o referido recibo:

"NOTIFICAÇÃO

O declarante acima identificado fica notificado, de acordo com os artigos 629 e 758-I do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 85.450/80, a pagar o saldo do imposto, expresso em OTN, na forma do artigo 10 da Lei nº 7450/85, com a redação dada pelo artigo 2º do Decreto-Lei nº 2396/87, constante deste documento, no prazo estabelecido, em quota única ou em até 8 quotas. Não sendo paga a quota única até a data de seu vencimento ou vencida uma quota e não paga até o vencimento da seguinte, poderá ser considerada vencida a dívida global, correndo o prazo de 30 dias para a cobrança amigável, nos termos do artigo 695 do citado Regulamento. Não obstante, se antes de encaminhado o débito para a cobrança executiva, o contribuinte efetivar o pagamento das quotas vencidas com os acréscimos legais, o parcelamento fica automaticamente restabelecido."

Nesse caso, juntamente com a entrega da declaração de rendimentos também ocorria, por uma ficção jurídica, a notificação do lançamento



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 10166.002689/2003-29

Acórdão nº : 102-46.765

do imposto, então denominada de auto-notificação, que se enquadrava como medida preparatória indispensável ao lançamento de que trata o parágrafo único do art. 173 do CTN, antecipando o *dies a quo* do prazo decadencial do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado para a data dessa notificação, que ocorria simultaneamente com a entrega da declaração de rendimentos.

Com o advento da Lei nº 7.713, de 1988, e alterações posteriores, quando da entrega da Declaração de Ajuste Anual temos somente o Recibo de Entrega, não havendo mais a Notificação de Lançamento. Isso, contudo, passou despercebido, fazendo com que muitos continuassem equivocadamente entendendo, sem amparo legal, que o dia de início do prazo decadencial seria o da entrega da declaração de rendimentos.

Também não encontra amparo legal o entendimento de que o "*dies a quo*" do prazo decadencial estabelecido pelo CTN (art. 173, inc. I), ou seja, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, pode ser interpretado como o primeiro dia do mês seguinte, pelo fato de a Lei nº 7.713, de 22/12/1988, ter estabelecido que a tributação do imposto de renda das pessoas físicas seria devido mensalmente, à medida em que os rendimentos e ganhos de capital fossem percebidos.

Primeiro, porque a palavra "exercício" refere-se à exercício fiscal, que corresponde ao ano civil, que na linguagem fiscal equivale a ano-calendário. Depois, porque a Lei nº 7.713/88, por ser lei ordinária, não pode alterar o disposto no art. 173 do CTN, que, de acordo com a Constituição Federal de 1988, tem *status* de lei complementar. Assim, ainda que a tributação do imposto de renda da pessoa física fosse exclusivamente mensal, a data de início do prazo decadencial seria o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado estabelecido pelo art. 173 do CTN.

A contagem do prazo decadencial a partir do mês seguinte ao do recebimento dos rendimentos também tem sido rejeitada administrativamente com



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 10166.002689/2003-29

Acórdão nº : 102-46.765

base na interpretação de que, com a Lei nº 8.134, de 27/12/1990, o IRPF retornou à sistemática anterior, ou seja, de se apurar o imposto a pagar ou a ser restituído por ocasião da declaração de ajuste anual, bem assim que o imposto pago ou recolhido mensalmente é mera antecipação do devido na Declaração de Ajuste Anual.

Contudo, a referida interpretação (decadência contada a partir do primeiro dia do mês seguinte), deve também ser rejeitada por não encontrar amparo no ordenamento jurídico nacional, em especial na Constituição Federal, que não admite que uma lei ordinária tacitamente altere uma lei complementar (CTN), que trata, inclusive, de normas gerais de Direito Tributário, aplicáveis às três esferas de Poder.

O mesmo ocorre com legislação ordinária que trata da apuração do ganho de capital na alienação de bens e direitos e dos ganhos líquidos no mercado de renda variável, cuja tributação é mensal e exclusiva.

Nesses casos, independentemente de o contribuinte pagar ou não tempestivamente o respectivo imposto devido no mês seguinte e, especificamente no caso de imóveis, de ter o Cartório encaminhado à Receita Federal a Declaração sobre Operações Imobiliárias – DOI, a contagem do prazo decadencial se inicia sempre no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, que, com exceção das operações realizadas no mês de dezembro, pode ser efetuado no mesmo ano da operação.

Por último, consigne-se que na hipótese de omissão de rendimentos em que nenhuma atividade apuratória foi informada ao Fisco, nada há a homologar, inexistindo, portanto, o lançamento por homologação, como se depreende da própria palavra “homologar” que, segundo o dicionário “Novo Aurélio”, significa confirmar ou aprovar, o que implica a necessidade de prévia existência e conhecimento daquilo que se vai homologar:

“Homologar. [De *homólogo* + *ar*².] V. t. d. **1. jur. Confirmar ou aprovar por autoridade judicial ou administrativa. 2. Conformar-se com. 3. Quim. Transformar (substância) em substância homóloga [v. *homólogo* (5)], ger.com mais átomos de carbono. [Conjug: v.largar. Pres.**



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 10166.002689/2003-29

Acórdão nº : 102-46.765

Ind.: homologo, etc.; pret. Imperf. Ind.: homologava, ... homologáveis, homologavam. Cf. homólogo, e homologáveis, pl. de homologável.]” (g.n.).

Essa hipótese de omissão, entretanto, é irrelevante para fins de contagem do prazo decadencial, que será sempre de 5 anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (CTN, arts. 149, inc. II, e 173, inc. I).

Concluindo, temos que o prazo decadencial do imposto de renda, em qualquer hipótese, tem como “*dies a quo*” o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (CTN, art. 173, inc. I), devendo ser rejeitadas as alegações embasadas no entendimento de que o marco inicial da decadência poderia ser contado a partir do:

a) primeiro dia do mês seguinte ao do recebimento dos rendimentos, em virtude de a legislação ordinária ter instituído a apuração e o pagamento mensal do IRPF;

b) primeiro dia do mês seguinte ao da alienação de bens e direitos ou da percepção dos ganhos de capital no mercado de renda variável;

c) dia 1º de janeiro do ano subsequente àquele em que os rendimentos forem percebidos, em virtude de o fato gerador do IRPF ocorrer em 31 de dezembro do ano-calendário; e

d) primeiro dia seguinte à data de encerramento do prazo para entrega da Declaração de Ajuste Anual, por não se constituir este fato em medida preparatória indispensável ao lançamento (CTN, art. 173, parágrafo único).

Em face do exposto, rejeito da preliminar de decadência, em virtude de o lançamento do IRPF do exercício de 1998, ano-calendário de 1997, efetuado em 06/03/2003, não estar atingido pela decadência, que somente ocorreria em 31/12/2003, tendo em vista que o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado é 01/01/1999.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 10166.002689/2003-29

Acórdão nº : 102-46.765

No mérito, a alegação de que os R\$ 122.858,45 informados como rendimentos isentos e não-tributáveis na Declaração de Ajuste Anual do exercício de 1998, ano-calendário de 1997 (fl. 12 e 13), seriam decorrente de indenização trabalhista não procede, pois, como se constata da sentença da 2ª Junta de Conciliação e Julgamento da Justiça do Trabalho em Vitória/ES – processo nº 422/92 (fls. 304/305 e 350), resultam das URP's de abril e maio de 1988 e de fevereiro de 1989, bem como das gratificações que deixaram de ser pagas ao reclamante. Não são, portanto, indenizações trabalhistas, mas rendimentos tributáveis que não foram pagos tempestivamente.

Esse valor de R\$ 122.858,45 decorre do acordo administrativo (fl. 333) que o reclamante fez com o DNER para reduzir o montante objeto da sentença judicial de R\$ 144.539,35 em 15%, para então receber essa importância, independentemente de ordem cronológica de precatórios, como efetivamente recebeu em 28/05/1997, sem retenção do imposto de renda na fonte, conforme Autorização de Pagamento (fl. 336) e respectiva Ordem Bancária (fl. 337).

O referido acordo administrativo não foi homologado pela Justiça do Trabalho, pelas razões expostas na manifestação do Ministério Público da União (fls. 342/348) e despacho judicial manuscrito às fl. 342 e transcrito na intimação do reclamante (fl. 349), que tem o seguinte teor:

"J. Com a razão o diligente representante do Ministério Público do Trabalho. O acordo é imoral, ilegal e NÃO SERÁ homologado."

Em face desse despacho judicial, o recorrente passou a ter descontado mensalmente no seu contracheque parcela referente à devolução dessa importância que foi indevidamente antecipada, conforme informado na impugnação (fl. 400) e no recurso (fl. 787). A Procuradoria da União no Estado do Rio de Janeiro, em 02/03/2001, nos embargos à execução (fl. 760-Vol. IV) faz menção a essa devolução nos seguintes termos:

"6. O que o autor pretende na prática, é que não seja compensada a quantia de R\$ 122.859,45 (cento e vinte e dois mil, oitocentos e cinquenta e nove reais e quarenta e cinco centavos) que o mesmo recebeu a título



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 10166.002689/2003-29

Acórdão nº : 102-46.765

de acordo (não homologado) para por fim a reclamação trabalhista (doc. em anexo), alegando sofrer desconto mensal de R\$ 760,88, só que ainda falta recolher R\$ 115.285,15 aos cofres públicos."

No caso é inequívoco que ao receber os R\$ 122.858,45, ocorreu o fato gerador do IRPF pela aquisição da disponibilidade econômica dessa renda, conforme disposto no art. 43 do Código Tributário Nacional - CTN. O próprio Precatório nº 064/2000, emitido pela 2ª Vara do Trabalho de Vitória/ES (fls. 350-Vol. II e 750-Vol. III), expressamente consigna que sobre essa verba deve incidir o imposto de renda retido na fonte.

Também é fato que o recorrente está devolvendo essa importância em parcelas mensais de R\$ 760,88 e que em 2001 ainda devia R\$ 115.285,15. Assim, sempre que se efetuar a devolução caracteriza-se o pagamento indevido do imposto na proporção da parcela devolvida, gerando ao recorrente o direito de pedir a respectiva restituição, na forma e prazo estabelecidos nos arts. 165 e 168 do CTN.

A Lei nº 9.250, de 26/12/1995, arts. 7º e 8º, abaixo transcritos, corroboram o exposto ao estabelecerem que o contribuinte, beneficiário direto da disponibilidade econômica da renda, deve incluir na declaração anual de ajuste todos os rendimentos recebidos no ano-base, independentemente de ter ou não havido retenção e recolhimento, passando, a partir desse momento, ser também de sua responsabilidade o pagamento do tributo.

"Art 7º A pessoa física deverá apurar o saldo em Reais do imposto a pagar ou o valor a ser restituído, relativamente aos rendimentos percebidos no ano-calendário, e apresentar anualmente, até o último dia útil do mês de abril do ano-calendário subsequente, declaração de rendimentos em modelo aprovado pela Secretaria da Receita Federal.

Art. 8º A base de cálculo do imposto devido no ano-calendário será a diferença entre as somas:

I – de todos os rendimentos percebidos durante o ano-calendário, exceto os isentos, os não tributáveis, os tributáveis exclusivamente na fonte e os sujeitos à tributação definitiva;

II – das deduções relativas."

É pacífica a jurisprudência do Conselho de Contribuintes nesse sentido, conforme se constata das ementas dos acórdãos abaixo reproduzidas:



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 10166.002689/2003-29

Acórdão nº : 102-46.765

“FALTA DE RETENÇÃO PELA FONTE PAGADORA - Compete ao contribuinte oferecer os rendimentos para a tributação, independente da falta de retenção ou informação incorreta da fonte pagadora.” (Ac 102-43846).

“IRPF - ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO - I.R. FONTE - Inexistindo a retenção pela fonte pagadora, o responsável pelo tributo é o contribuinte beneficiário dos rendimentos.” (Ac 106-16538).

“FALTA DE RETENÇÃO DO IMPOSTO - A falta de retenção do imposto pela fonte pagadora não exonera o beneficiário dos rendimentos da obrigação de incluí-los, para tributação, na declaração de rendimentos “ (Ac 106-16538).

“NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO – RESPONSABILIDADE – Com a declaração anual de ajuste cessa a responsabilidade da fonte pagadora pela eventual retenção e recolhimento do imposto incidente sobre rendimentos sujeitos à antecipação tributária, visto que o contribuinte é o titular da disponibilidade”. (Ac. 104-19073).

“RESPONSABILIDADE DA FONTE PAGADORA – A fonte pagadora é responsável pela retenção do imposto de renda da pessoa física, porém, a partir do momento no qual o contribuinte apresenta a sua Declaração de Ajuste Anual, ele está obrigado a oferecer todos os seus rendimentos tributáveis à imposição legal, com o fim de determinar a efetiva base de incidência do tributo.” (Ac. 106-12797).

As decisões dos Tribunais Regionais Federais, cujas ementas são a seguir transcritas, confirmam a responsabilidade do contribuinte após o encerramento do prazo para entrega da declaração de ajuste anual:

“TRF4 – Processo nº 9704544375/SC – Data da decisão: 06/12/2001 –DJU de 07/12/2001- EMBARGOS INFRINGENTES NA APELAÇÃO CÍVEL. Relator Juiz Vilson Darós.

“IMPOSTO DE RENDA. RECLAMATÓRIA TRABALHISTA. ATRASADOS DA URP. RESPONSABILIDADE PASSIVA PELO TRIBUTO. A verba percebida em decorrência de sentença judicial referente ao pagamento dos atrasados da URP, possui natureza remuneratória, incidindo, assim o Imposto de Renda. Embora a responsabilidade pelo recolhimento do tributo seja da fonte pagadora, o contribuinte do Imposto de Renda é quem adquiriu a disponibilidade econômica, a esse cabendo o pagamento do tributo, por ocasião da declaração de ajuste anual, na hipótese de não ter havido a competente e oportuna retenção.”.

TRF4 – Processo nº 199804010261269/SC – Data da decisão: 02/08/2000 –DJU de 06/09/2000- EMBARGOS INFRINGENTES NA APELAÇÃO CÍVEL – 10066. Relator Juiz José Luiz B. Germano da Silva.

“TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. FONTE PAGADORA. AUSÊNCIA DE RETENÇÃO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. CONTRIBUINTE. RECOLHIMENTO.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 10166.002689/2003-29

Acórdão nº : 102-46.765

PAGAMENTO. 1. A falta de retenção pela fonte pagadora dos rendimentos, não isenta o contribuinte de Imposto de Renda do seu pagamento, porque a fonte não o substitui, sendo mera responsável subsidiária pela retenção e antecipação do recolhimento. 2. O contribuinte tem relação pessoal e direta com a situação que constitui o fato gerador. É uma sujeição passiva direta. O responsável não, aí tem-se uma sujeição passiva indireta.”.

“TRF4 – Processo nº 9704058969/SC – Data da decisão: 03/10/2001 –DJU de 24/10/2001- EMBARGOS INFRINGENTES NA APELAÇÃO CÍVEL – 15101. Relator Juíza Maria Lúcia Luz Leiria.

“IMPOSTO DE RENDA. ATRASADOS URP. RESPONSABILIDADE PELO RECOLHIMENTO. A responsabilidade pelo recolhimento do imposto de renda incidente sobre valores decorrentes de sentença trabalhista é de responsabilidade da fonte pagadora, devendo a retenção do tributo ser efetuada por ocasião do pagamento. Contudo, incorrendo a aludida retenção na época própria, a responsabilidade passa a ser da pessoa beneficiária dos rendimentos, uma vez que esta última foi quem adquiriu a sua disponibilidade econômica, fato gerador do imposto de renda.”

No tocante ao valor de R\$ 286.383,39 informado como rendimento isento e não-tributável na DIRPF do exercício de 1999, ano-calendário de 1998 (fls. 15 e 16), a autoridade lançadora registra que, conforme consta da Ação Civil Pública nº 2002.34.00.000136-7, em tramitação na 9ª Vara Federal no Distrito Federal, houve repasse de recursos, em março de 1998, a procuradores do DNER pelo favorecimento concedido à pessoa física de Jean Pierre Roy Junior em ação movida contra o DNER, relativa à desapropriação de terras no Rio de Janeiro no valor de R\$ 3.600.000,00, liberada em janeiro de 1998 (fl. 379-Vol. 02).

Ainda de acordo com o registrado pela autoridade lançadora no auto de infração, o recorrente recebeu em 26/03/98 um depósito expressivo de R\$ 298.243,51, tendo incluído na DIRPF como rendimentos isentos e não-tributáveis apenas R\$ 286.425,85 (fls. 379/380-Vol II).

Em face desses fatos, foi aplicada a multa qualificada de 150% que, conforme registra a DRJ (fl. 780-Vol. IV), não foi objeto de impugnação, o que a tornaria definitiva na via administrativa. O contribuinte, entretanto, informa que não fez menção em sua impugnação à multa de 150% pelos motivos abaixo transcritos (fl. 786-Vol. IV):



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 10166.002689/2003-29

Acórdão nº : 102-46.765

“E por último se faz oportuno que por acreditar que o processo não deveria ter seguimento, em razão dos fatos levantados em sede de impugnação, esperando que o mesmo fosse baixado para realização de diligência, levou o recorrente a deixar de fazer alusão a multa de ofício aplicada, considerando que o assessoria (sic) acompanha o principal. Ora, em sendo a impugnação acolhida, mediante o regular processo legal, com a realização da contra prova, é mais do que evidente que a multa sugerida desapareceria.”

O sujeito passivo, no recurso, informa que o valor correto era R\$ 298.243,51 e diz se tratar de indenização recebida por força de uma condenação amargada pelo DNER no processo nº 1187/90, que tramitou perante a 8ª Vara do Trabalho na cidade do Rio de Janeiro (fl. 792-Vol. IV).

Entretanto, não apresenta nenhuma prova de que esse rendimento tenha se originado da mencionada ação.

A fiscalização, em 18/03/2002 (fl. 110-Vol. I) intimou o fiscalizado a apresentar os comprovantes dos rendimentos isentos e não tributáveis declarados no total de R\$ 286.383,39.

Não tendo sido atendida a intimação, a fiscalização, em 22/04/2002, intimou o DNER (fl. 120-Vol. I) a encaminhar os comprovantes de rendimentos pagos e de retenção de imposto de renda na fonte referente aos anos-calendário de 1997, 1998 e 1999. Com o Ofício nº 073/2002, de 06/05/2002 (fl. 121-Vol. I), o DNER encaminhou cópia das fichas financeiras do servidor a partir de dezembro de 1996, do comprovante de rendimentos relativo ao exercício de 1999 e dos esclarecimentos prestados pelo Chefe de Serviço da Área de Pagamento de Pessoal, onde informa que os comprovantes de rendimentos dos exercícios de 1997 e 1998 não estavam mais disponíveis no sistema SIAPE (fl. 122-Vol. I).

Nos autos consta cópia apenas dos comprovantes de rendimentos do exercício 2000, ano-base de 1999 do recorrente (fl. 125) e da pensão judicial paga a Ivone Aparecida da Silva Soares (fl. 123) e Ivonete Aparecida da Silva Soares (fl. 124), bem como da ficha financeira do servidor apenas do ano-base de 1999 (fls. 126/129-Vol. I). Não apresenta, portanto, informações a respeito do pagamento dos recursos em exame no montante de R\$ 286.425,85. *QR*



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 10166.002689/2003-29

Acórdão nº : 102-46.765

Diante dessas informações, a fiscalização intima novamente o DNER para encaminhar os comprovantes de quaisquer valores pagos em causas trabalhistas cujo beneficiário tenha sido o funcionário PEDRO ELÓI SOARES, CPF (MF) 355.429.007-63, nos anos-calendários de 1997 e 1998, e que tenham sido classificados como rendimentos isentos e não tributáveis, do tipo: Aviso Prévio Indenizado, Indenizações por rescisão de contrato de trabalho, Acidente de Trabalho e FGTS, e/ou outro tipo que porventura tenha sido classificado como rendimentos isentos e não tributáveis (fl. 169-Vol. I).

Em resposta (fl. 171-Vol. I) o DNER encaminhou dois espelhos de "Consulta Ordem Bancária" impressos do Sistema SIAFI dos anos de 1997 (fls. 172/174-Vol. I) e 1998 (fls. 218/219-Vol. I), onde constam os números, a data e o valor de todas as ordens bancárias emitidas ao servidor, bem como cópia das Ordens Bancárias emitidas nesses anos (fls. 175,184/200 e 220/242), onde se verifica somente o pagamento dos R\$ 122.858,45 anteriormente mencionados (fl. 201-Vol. I). Encaminhou ainda o DNER cópia da Ficha Financeira do servidor dos anos de 1997 e 1998, emitidas pelo Setor de Recurso Humanos (fls. 176/183-Vol. I), onde também não consta registro de pagamento da referida importância de R\$ 286.425,95 ou de R\$ 298.243,51.

Em 25/02/2003, o fiscalizado foi novamente intimado (fl. 352-Vol. II), agora especificamente para esclarecer a que título recebeu em 26/03/98, o valor de R\$ 298.243,51, depositados em sua conta corrente nº 5.714.326-5 no Banco Real S/A, Agência 0441, conforme documentação bancária constante da Ação Penal Pública nº 2002.34.00.000136-7 em andamento na 9ª Vara da Justiça Federal em Brasília. Nada respondendo no prazo fixado, a fiscalização, em 06/03/2002, lavrou o auto de infração (fl. 376-Vol. II).

De acordo com essas informações, o DNER não efetuou o pagamento da referida importância e o recorrente, apesar de intimado, não apresentou cópia da documentação hábil e idônea que comprovasse o motivo do referido depósito bancário.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 10166.002689/2003-29

Acórdão nº : 102-46.765

Na impugnação (fl. 403-Vol. II) o recorrente diz, conforme transcrição abaixo, que recebeu essa importância do DNER que, no entanto, informa que não o efetuou esse pagamento.

“O fato em questão torna-se até risível, na medida em que o recorrente recebeu do DNER a importância equivalente a R\$ 298.243,51 (duzentos e noventa e oito mil e duzentos e quarenta e três reais e cinquenta e um centavos), referente a um crédito de R\$ 336.921,64 (trezentos e trinta e seis mil novecentos e vinte e um reais e sessenta e quatro centavos), conforme está comprovado.

Quem pagou a indenização foi o próprio DNER, que fez o recorrente amargar anos e mais anos, sem o recebimento do que lhe era devido (sic), impondo aos seus familiares dificuldades insuportáveis.

Agora, diante da fiscalização da Receita negam o fato e mentem, de forma descabida, merecendo ser processado, quem sonegou essa informação, uma vez que os procedimentos administrativos em questão tramitaram pro todos os cantos, no âmbito da autarquia, para finalmente originar o pagamento.”

No recurso, o sujeito passivo reitera esses argumentos nos termos que se seguem:

“Finalmente, quanto ao item 007, relativo aos rendimentos classificados indevidamente da DIRPF como isentos recebidos de pessoa jurídica decorrentes de indenização de trabalho, no valor de R\$ 286.425,85 (duzentos e oitenta e seis mil, quatrocentos e vinte e cinco reais e oitenta e cinco centavos), lançado este montante, por conta de erro material ocorrido, sendo certo que o valor corresponde a R\$ 298.243,51 (duzentos e noventa e oito mil, duzentos e quarenta e três reais e cinquenta e um centavos).

É importante salientar, conforme ficou esclarecido nas alíneas anteriores, este valor se refere a indenização recebida por força de uma condenação amargada pelo DNER, no processo n. 1187/90, que tramitou perante a 8ª Vara do Trabalho da Cidade do Rio de Janeiro.

A Administração da autarquia, conforme já está fartamente comprovado no processo da referência, entendeu por bem reparar o seu erro, pagando aos interessados, dentre eles o recorrente, o que lhes era devido, pro força de redução salarial ocorrido, pro ato da própria autarquia em extinção, quando da sua passagem do quando da Empresa de Engenharia e Construção de Obras Especiais S/A para o DNER, ato odioso, que fez com que vários servidores amargassem, por um longo período, situação de quase pedintes, recebendo salário irrisório. Se o valor em questão, pago pelo DNER, na tentativa de reparar, em parte, o seu erro não tiver natureza indenizatória, não sabe mais o recorrente o que dizer.”



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 10166.002689/2003-29

Acórdão nº : 102-46.765

Como embasamento de suas alegações, junta aos autos cópias da ação trabalhista nº 1187/90 (fls. 818/922 – VOL. IV), onde pleiteia o pagamento de R\$ 336.921,64 (fl. 917-Vol. IV), bem assim cópia do DESPACHO/PG/Nº 410/97 da Procuradoria-Geral do DNER (fls. 924/941-Vol. IV), que autoriza um acordo administrativo com redução de 15% para pagamento das respectivas verbas (fl. 938-Vol. IV). Cópias desses documentos foram apresentadas também na impugnação (fls. 408/437)

O DNER, contudo, como visto anteriormente, informa que esse pagamento não foi efetuado.

No que diz respeito ao imposto de renda essas questões são irrelevantes, pois quer sejam os referidos recursos recebidos em decorrência da ação trabalhista ou dos fatos relatados no auto de infração, em ambas as hipóteses são tributáveis. Poderiam influir na multa qualificada de 150%, a exemplo do que ocorreu com os rendimentos no montante de R\$ 122.858,45 anteriormente referidos, sobre os quais a fiscalização aplicou a multa de 75% (fl. 377-Vol. II).

O sujeito passivo, conforme registrou a DRJ (fl. 780-Vol IV), não fez menção à multa qualificada na impugnação, o que a tornaria definitiva na via administrativa, tendo em vista que se considera não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada na impugnação e, assim sendo, não se instaura a fase litigiosa sobre essa exigência, conforme dispõem os arts. 14 e 17, do Decreto nº 70.235, de 06/03/1972.

Ainda que a multa qualificada de 150% tivesse sido impugnada, diante das informações do DNER, deveria ser mantida, porque o fato se enquadra na hipótese do inc. II, do art. 44, da Lei nº 9.430/96, que estabelece a multa qualificada de 150%, quando ocorrer evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30/11/1964, adiante transcritos, o que restou evidenciado nos autos mediante os fatos relatados pela autoridade fiscal, combinados com as informações do DNER, que implicaram na inexatidão da Declaração de Rendimentos, que impediu ou retardou o conhecimento por parte da



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 10166.002689/2003-29

Acórdão nº : 102-46.765

autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, sua natureza ou circunstâncias materiais e das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Pelas razões expostas, bem assim por não ter sido apresentando nenhum documento hábil e idôneo, tais como cópia de cheques ou de comprovantes de depósitos bancários, não se pode acatar a alegação de que no ano-calendário de 1999, exercício de 2000, o recorrente, relativamente aos R\$ 286.858,45, pagou a título de pensão judicial R\$ 17.000,00 a Paulo Ivan da Silva Soares, R\$ 51.000,00 a Ivonete Aparecida da Silva Soares e R\$ 17.000,00 a Ivone Aparecida da Silva Soares, num total de R\$ 85.000,00, conforme consta da DIRPF do exercício de 2000, ano-calendário de 1999 (fls. 19 e 21-vol. I).

A glosa dessa dedução de pensão judicial deve, portanto, ser mantida, até porque, nos comprovantes de rendimentos do ano-calendário de 1999, do recorrente e de Ivone e Ivonete Aparecida da Silva Soares (fls. 795/797-Vol. IV), emitidos pelo DNER, não consta o pagamento e o recebimento dessa pensão judicial. Consta apenas a pensão que foi regularmente descontada, num total de R\$ 11.928,54 e 9.558,92, para Ivonete e Ivone Aparecida as Silva Soares, respectivamente, não havendo referência a pagamento de pensão alimentícia especificamente para Paulo Ivan da Silva Soares, nascido em 09/06/1977 e que em 1996, prestava serviço militar obrigatório (fls. 78/89-Vol. I).

A glosa das deduções com dependentes deve ser mantida, tendo em vista o que expressamente dispõe o § 3º do art. 35 da Lei nº 9.250, de 26/12/1995, abaixo transcrito, bem assim o fato de que a guarda dos quatro filhos ficou com a mãe conforme consta do Termo de Audiência de Conciliação e Julgamento (fl. 82-vol. I):

“Art. 35. Para efeito do disposto nos arts. 4º, III, e 8º, II, alínea “c”, poderão ser considerados como dependentes:

.....
.....
.....



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 10166.002689/2003-29

Acórdão nº : 102-46.765

§ 3º No caso de filhos de pais separados, poderão ser considerados dependentes os que ficarem sob a guarda do contribuinte, em cumprimento de decisão judicial ou acordo homologado judicialmente."

Não tendo os filhos ficados sob a guarda do contribuinte em cumprimento de decisão judicial ou acordo homologado judicialmente, deve ser mantida a glosa da dedução a esse título, por falta de amparo legal. O verbo "poderão" que integra o texto do referido parágrafo diz respeito à faculdade de quem tem a guarda judicial dos filhos de considerá-los ou não como dependentes para fins de dedução do imposto de renda.

Com relação à glosa das despesas médicas e de instrução no exercício de 2000, ano-calendário de 1999, nos valores de R\$ 1.333,13 e R\$ 6.800,00, respectivamente (fl. 378-Vol. II), o recorrente diz (fls. 790/791-Vol. IV) que depois de buscas realizadas em seus arquivos encontrou os comprovantes das referidas despesas, cujas cópias foram juntadas aos autos com o recurso (fls. 948 a 977).

As despesas de instrução, conforme se constata dos comprovantes apresentados (fls. 956/959 e 961, 965/969 e 971/976), referem-se Raphael de Aguiar Guimarães e Milena de Aguiar Soares. Às folhas 40 consta a certidão de nascimento de Milena, que está relacionada como dependente na DIRPF/2000 (fl. 21-Vol. I) e suas despesas são com educação maternal (fl. 956-Vol. IV). Relativamente a Raphael de Aguiar Guimarães, não consta dos autos documentos que comprovem sua relação de dependência com o recorrente, não estando, inclusive, relacionado na DIRPF/2000 (fl. 21-Vol. I). Suas despesas com educação referem-se à 1ª série do 1º grau (fl. 956-Vol. IV).

Sobre a juntada de documentos na fase processual de julgamento em segunda instância do processo administrativo fiscal, os §§ 4º e 5º, do art. 16, do Decreto nº 70.235, de 06/03/1972, dispõe, *in verbis*:

"Art. 16. A impugnação mencionará:

.....
.....



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 10166.002689/2003-29

Acórdão nº : 102-46.765

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

- a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação, por motivo de força maior;*
- b) refira-se a fato ou direito superveniente;*
- c) destine-se a contrapor fato ou razões posteriormente trazidas aos autos.*

§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior.

No caso, as cópias dos comprovantes de despesas médicas e de instrução não se referem a fato ou direito superveniente e nem se destinam a contrapor fato ou razões posteriormente trazidas aos autos. Também não se trata, como se verificará a seguir, de motivo de força maior:

a) em 18/12/2001, foi expedido o Termo de Intimação Fiscal (fl. 06/08-Vol. I), recebido pelo contribuinte em 26/12/2001 (fl. 09-Vol. I), intimando-o a apresentar todos os comprovantes das deduções pleiteadas a título de despesas médicas e de instrução no exercício de 2000, ano-calendário de 1999 (fl. 07-Vol. I);

b) em 22/01/2002 (fl. 26-Vol. I), o fiscalizado pede dilação do prazo para apresentação dos documentos pelos motivos abaixo reproduzidos:

“A documentação requerida está devidamente arquivada, sendo que algumas delas estão fora de Brasília/DF.

Acrescentando a isto, alguns documentos desapareceram, o que obrigou o interessado a postular uma 2ª via para as pessoas ou entidades envolvidas.

A tarefa não é fácil de ser realizada, na medida que algumas pessoas por medo não se sabe de que demoram a fornecer os aludidos documentos.

Todavia, não é justo que o requerente seja penalizado pela demora na apresentação de documentos que de fato comprovam as suas assertivas declaradas.

Acrescenta-se a isto, que a secretária Maria Cleonice Rodrigues dos Santos está em gozo de férias, desde o início do mês.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 10166.002689/2003-29

Acórdão nº : 102-46.765

Diante disto, é o presente para requerer a dilação do prazo para a apresentação do que está sendo exigido."

c) em 23/01/2002 (fls. 27/29-Vol. I), o contribuinte entrega cópia dos documentos que relaciona e volta a falar sobre as referidas dificuldades para apresentar os demais documentos solicitados, para ao final protestar pela juntada de documentação suplementar;

d) em 18/03/2002, a fiscalização reintima o fiscalizado a apresentar os comprovantes das despesas médicas e com instrução do exercício de 2000, ano-base de 1999 (fl. 111-Vol I); e

e) em 06/03/2003, mais de um ano após a primeira intimação para o fiscalizado apresentar os comprovantes de despesas médicas e com educação, sem que fossem apresentados, a autoridade fiscal lavrou o auto de infração (fls. 376/386-Vol. II), glosando no exercício de 2000, ano-base de 1999, R\$ 1.333,13 e R\$ 6.800,00 de despesas médicas e de instrução, respectivamente (fl. 378-Vol. II).

Como se constata, a apresentação a destempo, em 14/07/2005 (fl. 784-Vol. IV), desses comprovantes não se enquadra na exceção da letra "a", do § 4º, do art. 16, do Decreto nº 70.2235/72, porque a intempestividade, como demonstrado, não ocorreu por motivo de força maior, fato que autorizaria o recebimento desses documentos na fase processual de julgamento em segunda instância do processo administrativo fiscal.

O contribuinte teve mais de um ano, de 26/12/2001 até 07/04/2003, data da entrega da impugnação (fl. 399-Vol. II), para localizar nos seus arquivos pessoais os referidos comprovantes de despesas médicas e de instrução ou obtê-los junto aos emitentes. O fato de a legislação dispensar a entrega desses documentos juntamente com a declaração, não desobriga o contribuinte de mantê-los em boa guarda e apresentá-los quando solicitados pela repartição fiscal, como determina o art. 4º, do Decreto-Lei nº 352, de 17/06/1968, abaixo transcrito:

"Art. 4º Fica dispensada a juntada de comprovantes de deduções e abatimentos às declarações de rendimentos das pessoas físicas e jurídicas, obrigando-se, todavia, os contribuintes a manter em boa guarda



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 10166.002689/2003-29

Acórdão nº : 102-46.765

os aludidos documentos, que poderão ser exigidos pelas repartições lançadoras, quando estas julgarem necessário."

Assim sendo, com o encerramento do prazo para entrega da impugnação, precluiu o direito do sujeito passivo de apresentar esses comprovantes na fase recursal, devendo, portanto, serem mantidas as glosas das despesas médicas e de instrução.

Acerca do ganho de capital, o recorrente alega que a operação teria sido de dação em pagamento e que nesse tipo de operação inexistiria ganho de capital. Tal alegação não procede. Primeiro, porque a dação em pagamento é uma forma de alienação na qual ocorre ganho de capital se o valor da alienação for superior ao da aquisição, conforme expressamente dispõe o § 3º, do art. 3º, da Lei nº 7.713, de 22/12/1988, abaixo transcrito:

*"§ 3º Na apuração do ganho de capital serão consideradas as operações que importem em alienação, a qualquer título, de bens ou direitos ou cessão ou promessa de cessão de direitos à sua aquisição, tais como as realizadas por compra e venda, permuta, adjudicação, desapropriação, **dação em pagamento**, doação, procuração em causa própria, promessa de compra e venda, cessão de direitos ou promessa de cessão de direitos e contratos afins."* (grifei).

Além do exposto, verifica-se que na escritura de compra e venda (fls. 265/266-Vol. II) consta que o sujeito passivo, em 31/08/99, alienou o imóvel situado na CLSW 101, Bloco "A", sala 114, para Ana Lúcia Fiuza da Cunha Malveira, pelo preço de R\$ 34.000,00, que recebeu no ato em moeda corrente. Trata-se, portanto, de operação de compra e venda. Inexiste também nessa escritura qualquer referência à dação em pagamento. Por último, consigna-se que na DIRPF o contribuinte anotou que o valor da alienação foi de R\$ 40.000,00 (fl. 21-Vol. I).

O custo de aquisição desse imóvel anotado na DIRPF do exercício de 2000, ano-calendário de 1999, é de R\$ 30.000,00 (fl. 21-Vol. I), valor esse que faz com que ocorra o ganho de capital de R\$ 4.000,00, conforme apurado pela fiscalização.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 10166.002689/2003-29

Acórdão nº : 102-46.765

Estando comprovado documentalmente a alienação, os valores de aquisição e alienação, e o respectivo ganho de capital, deve ser mantido o lançamento do imposto sobre esse ganho.

Em face do exposto e de tudo o mais que do processo consta, **NEGO PROVIMENTO** ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 18 de maio de 2005.


JOSE OLESKOVICZ



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 10166.002689/2003-29
Acórdão nº : 102-46.765

VOTO VENCEDOR

Conselheira SILVANA MANCINI KARAM, Redatora-designada

Trata-se de auto de infração lavrado em desfavor do Recorrente, em 06.03.2003, conforme documento de fls. 376 e seguintes dos autos, cuja r. Fiscalização apurou o seguinte:

- (i) no ano calendário de 1997, fato gerador ocorrido em 31.12.1997, omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica (acordo extra-judicial) com quem mantinha vínculo empregatício, aos quais deu o Recorrente tratamento de rendimentos não tributáveis e a fonte pagadora como isentos, com multa de 75%;
- (ii) omissão de ganho de capital, decorrente da venda de imóvel realizada em 31.08.1999; com multa de 75%;
- (iii) no ano calendário de 1999, fato gerador em 31.12.1999, dedução indevida de dependentes, com aplicação de multa de 75%;
- (iv) no ano calendário de 1999, fato gerador em 31.12.1999, dedução indevida de despesas médicas, com aplicação de multa de 75%;
- (v) no ano calendário de 1999, fato gerador em 31.12.1999, dedução indevida de pensão judicial, com aplicação de multa de 75%;
- (vi) no ano calendário de 1999, fato gerador em 31.12.1999, dedução indevida de despesas com instrução, com aplicação de multa de 75%;



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 10166.002689/2003-29
Acórdão nº : 102-46.765

- (vii) no ano calendário de 1998, tendo como fato gerador a data de 31.03.1998, omissão de valor apurado através de depósito bancário, realizado em 26.03.1998, montante declarado na DIRF, indevidamente, como isentos ou não tributáveis, reclassificado pela r. Fiscalização e apenado com multa qualificada de 150%.

DA MULTA QUALIFICADA DE 150%

Com o devido respeito, permito-me divergir do i. Conselheiro Relator JOSE OLESKOVICZ, relativamente à qualificação da multa aplicada aos valores depositados na conta corrente bancária do Recorrente em 26.03.1998, considerados por presunção legal, como rendimentos omitidos nos termos do artigo 42 da Lei 9.430 de 1.996.

Entendo que a questão deve ser reconsiderada e a decisão neste ponto proferida pela DRJ de origem deve ser reformada, porque os requisitos para fazer incidir a multa qualificada de 150% que se encontram claramente estampados, tipificados no artigo 44, Inciso II da Lei 9.430 de 1.996 não se podem aplicar à presente hipótese, "in verbis":

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

I -

II - 150% (cento e cinquenta por cento), nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei 4.502, de 30 de novembro de 1.964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis" (grifo nosso).

Os artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502 de 1.964, a seu turno, dispõem o seguinte:



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 10166.002689/2003-29
Acórdão nº : 102-46.765

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

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

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

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

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

O comando normativo contido no artigo 42 da Lei 9.430 de 1.996 contém uma **presunção legal relativa**, qual seja, detectados depósitos bancários e operações bancárias na conta corrente do sujeito passivo, caso a origem desses valores não seja esclarecida de modo suficiente, serão presumidos como rendimentos omitidos.

Entretanto, o mesmo não se pode dizer com relação ao artigo 44, Inciso I da mesma Lei 9430/96 quando dispõe sobre a aplicação da multa qualificada somente nos casos de **EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE**. Vale dizer, nas hipóteses em que a fraude esteja efetivamente caracterizada e seja irrefutável. Ou ainda, *a presunção legal relativa, prevista no artigo 42 não se estende ao artigo 44, inciso II do mesmo diploma normativo em análise.*



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 10166.002689/2003-29
Acórdão nº : 102-46.765

Da locução “evidente intuito de fraude” destaca-se o adjetivo EVIDENTE, que denota a necessidade de certeza absoluta, de total inexistência de qualquer dúvida, e que, em consequência deve direcionar o julgador a refletir rigorosamente sobre a real e concreta existência da conduta prevista no dispositivo legal.

Em outras palavras, a prática da infração imputada ao sujeito passivo não pode depender ou estar condicionada a fatores subjetivos de mera opinião do julgador, mas ao contrário, deve obrigatoriamente, estar comprovada nos autos o evidente intuito de fraudar, ou a própria fraude, o dolo ou a simulação contra o Fisco Federal.

Se o artigo 42 da Lei 9430/96 estabelece uma presunção legal de natureza relativa, o mesmo não ocorre com o artigo 44, II, que não trata da mesma figura jurídica, mas de efetiva e concreta hipótese de sanção legal imputável àquele que --- **comprovadamente** ---- comete ato fraudulento ou --- **comprovadamente, comete ato com evidente intuito de fraude** ----, cujo ônus da prova, porém, ao contrário do que ocorre nas circunstâncias do artigo 42 do referido diploma legal, não mais pode ser atribuível ao contribuinte, mas àquele que o alega (ao Fisco, portanto, como estabelece a regra geral do ônus probatório).

Para melhor identificar e delimitar os conceitos relativos às presunções, vejamos a seguir os ensinamentos de **DE PLÁCIDO E SILVA**, em sua consagrada obra **Vocabulário Jurídico**, 23ª. Ed., Ed. Forense:

“PRESUNÇÃO RELATIVA – É a que é estabelecida por lei, não em caráter absoluto ou como verdade indestrutível, mas em caráter relativo, que possa ser destruído por uma prova em contrário. As presunções relativas, dizem-se por isso, condicionais, sendo ainda chamadas de presunções “juris tantum”. As presunções relativas, pois, instituídas legalmente, valem enquanto prova em contrário não se vem desfazer ou mostrar sua falsidade. Integrada no gênero das



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 10166.002689/2003-29
Acórdão nº : 102-46.765

presunções jurídicas ou legais, as presunções relativas mostram-se verdades concluídas ou deduzidas, segundo a regra legal. Desse modo, tal como as absolutas, não se confundem com as presunções comuns ou os indícios, pois que se geram do preceito ou da regra legalmente estabelecida. Apenas se distinguem das “juris et de jure” porque admitem prova em contrário, embora dispensem do ônus da prova aquele a favor de quem se estabeleceram. Mas, para que outra prova as destrua necessário que seja plena e líquida.”

“PRESUNÇÃO ABSOLUTA - Assim se diz da presunção jurídica que, por expressa determinação de lei, não admite prova em contrário, nem impugnação. As presunções absolutas, assim formando exceções, pois que se tornam estranhas à idéia de prova, somente são admitidas quando expressamente consignadas em lei, onde se estabelece sua equivalência e força de regra jurídica que não se sujeita à contestação. E, assim, os fatos ou os atos que por elas se deduzem são tidos como provados, conseqüentemente, como verdadeiros, ainda que tente demonstrar o contrário. Chamam-se presunções “juris et de jure” porque nenhuma prova as destrói, seja documental ou testemunhal, e mesmo a confissão. E, “juris et de jure” as presunções absolutas são irrefutáveis, mostram-se inatacáveis e indestrutíveis “

“PRESUNÇÃO COMUM – Denominação geral atribuída às presunções de fato e às presunções do homem. São propriamente denominadas de indícios. No entanto, podem, em certas circunstâncias, merecer fé, desde que acompanhadas de elementos subsidiários, que as tornem de valor indiscutível. As presunções comuns pois, são meras presunções ou indícios (indica), chamadas ainda de humanas ou naturais. Nesta razão, nada provam por si só, isto é, quando isoladas ou desacompanhadas de quaisquer outros elementos subsidiários de valor certo. Somente em tais circunstâncias podem merecer fé. Elas se conjeturam pela verossimilhança das deduções, em face de outras circunstâncias ou fatos que as demonstrem. Não se antepõem às presunções jurídicas ou legais, que sempre têm sobre elas prevalência. As presunções comuns, em matéria de prova, somente são admitidas para os casos em que se permite a prova testemunhal. Ainda se denominam judiciais quando decorrem de indícios ou circunstâncias anotadas no correr do processo e são deduzidas pelo juiz.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 10166.002689/2003-29
Acórdão nº : 102-46.765

Em suma, pelas razões acima expostas e por tudo quanto consta dos autos, voto no sentido de reduzir a multa qualificada para aplicação da multa de ofício de 75%, tal como ocorreu com as demais infrações imputadas ao Recorrente, multa esta prevista no artigo 44, inciso I da Lei 9430/96, afastando-se a multa qualificada de 150%.

QUANTO À PRELIMINAR DE DECADÊNCIA DO LANÇAMENTO RELATIVO AO ANO CALENDARIO DE 1997 – EX. 1998. - DECADÊNCIA SUSCITADA DE OFÍCIO.

Em decorrência da conclusão acima, qual seja, da ausência de fraude, dolo ou simulação, ou da sua presença absolutamente comprovada, cabe suscitar de ofício, preliminar de decadência, o que faço sob as regras estabelecidas pelo artigo 150 parágrafo 4º do Código Tributário Nacional, no que se refere ao lançamento relativo ao ano calendário de 1997, Ex. 1998.

Apenas à guisa de ilustração e para tornar mais clara a idéia aqui exposta, nos casos em que se aplica o artigo 173, I, do CTN (hipóteses de dolo, fraude ou simulação comprovada, jamais presumida) o termo inicial para contagem do referido prazo DECADENCIAL deflagra-se a partir, assim entendo, no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido feito. Portanto, em se tratando de depósito bancário ocorrido no ano calendário de 2000, **por exemplo**, a declaração de ajuste anual seria apresentada somente em 2001, --- (momento em que o lançamento poderia ter sido feito) ---- e, assim, o “dies a quo” se iniciaria em dia 1º de janeiro de 2002 (primeiro dia do exercício subsequente). Nestas condições, o lançamento para constituição do crédito tributário poderia ser realizado até 01.01.2007, inclusive. A partir de então, estaria decadente o direito da Fazenda promover o referido crédito. *A*



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 10166.002689/2003-29
Acórdão nº : 102-46.765

Pois bem, retornando à hipótese destes autos, ao qual não se aplica o artigo 173, I do CTN conforme se demonstrou, mas as regras do artigo 150, parágrafo 4º que estabelece o prazo de 5 anos para a constituição do crédito tributário pelo sujeito ativo fazendário, contados a partir da ocorrência do fato gerador, deparamo-nos com a seguinte situação: se o lançamento, ora em apreciação, data de 06.03.2003 e se refere a rendimentos considerados omitidos, recebidos de pessoa jurídica com a qual mantinha vínculo empregatício (item 001 do Auto de Infração, de fls. 377), pelo sujeito passivo no ano calendário de 1997, considerando que o fato gerador neste caso ocorre em 31.12.97, o prazo para a constituição do referido crédito tributário expirou em 31.12.2002, e o lançamento é, em consequência, decadente.

Há ainda que se restabelecer a dedutibilidade das despesas médicas relativas ao ano calendário de 1999, cujos documentos trazidos pelo Recorrente atendem os requisitos estabelecidos pela legislação pertinente. É o caso de parte dos documentos constantes às fls. 948 em diante, que totalizam o montante de R\$ 1.243,13.

Assim sendo, voto no sentido de DAR PROVIMENTO PARCIAL AO PRESENTE RECURSO, para suscitar e acolher de ofício a preliminar de DECADÊNCIA do lançamento relativo ao ano calendário de 1997, exercício de 1998, bem como, no mérito, reduzir a multa qualificada de 150% para 75% no que se refere ao item 007, fls. 378 do Auto de Infração (única imputação aliás, do lançamento com multa qualificada, ora reduzida para 75%) e ainda deduzir o montante de R\$ 1.243,13 a título de despesas médicas no ano calendário de 1999..

Sala das Sessões-DF, em 19 de maio de 2005.


SILVANA MANCINI KARAM