



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

Processo n° 10650.000439/2006-35
Recurso n° 155.744 Voluntário
Matéria IRPF
Acórdão n° 104-23.295
Sessão de 25 de junho de 2008
Recorrente ÂNGELA MARIA DE OLIVEIRA FERNANDES
Recorrida 1ª TURMA/DRJ-JUIZ DE FORA/MG

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2001, 2002, 2003

DECADÊNCIA - AJUSTE ANUAL - LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - Sendo a tributação das pessoas físicas sujeita a ajuste na declaração anual e independente de exame prévio da autoridade administrativa, o lançamento é por homologação, hipótese em que o direito de a Fazenda Nacional lançar decai após cinco anos, contados de 31 de dezembro de cada ano-calendário questionado.

REQUISIÇÃO DE INFORMAÇÕES SOBRE MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA - POSSIBILIDADE - Havendo procedimento fiscal em curso, os agentes fiscais tributários poderão requisitar das instituições financeiras registros e informações relativos a contas de depósito e de investimento do contribuinte sob fiscalização, sempre que essa providência seja considerada indispensável por autoridade administrativa competente.

RMF - EMISSÃO - INTIMAÇÃO PRÉVIA AO CONTRIBUINTE - DESNECESSIDADE - O procedimento para emissão de RMF pela autoridade administrativa competente da Secretaria da Receita Federal não requer prévia manifestação do contribuinte.

je

DEPÓSITOS BANCÁRIOS COM ORIGEM NÃO COMPROVADA - OMISSÃO DE RENDIMENTOS - PRESUNÇÃO LEGAL - Desde de 1º de janeiro de 1997, caracterizam-se como omissão de rendimentos os valores creditados em conta bancária, cujo titular, regularmente intimado, não comprove, com documentos hábeis e idôneos, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO - MULTA QUALIFICADA - SIMPLES OMISSÃO DE RENDIMENTOS. INAPLICABILIDADE - A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo (Súmula 1º CC nº 14, publicada no DOU em 26, 27 e 28/06/2006).

LANÇAMENTO DE OFÍCIO - MULTA AGRAVADA - NÃO ATENDIMENTO DE INTIMAÇÃO PARA PRESTAR ESCLARECIMENTOS - CABIMENTO - A multa aplicada, no caso de lançamento de ofício, passa a ser de 112,5% (cento e doze e meio por cento) quando o contribuinte deixa de atender, nos prazos estipulados, a intimações para apresentar documentos ou prestar esclarecimentos.

JUROS MORATÓRIOS - 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 1º CC nº 4, publicada no DOU, Seção 1, de 26, 27 e 28/06/2006).

Arguição de decadência acolhida.

Recurso parcialmente provido.

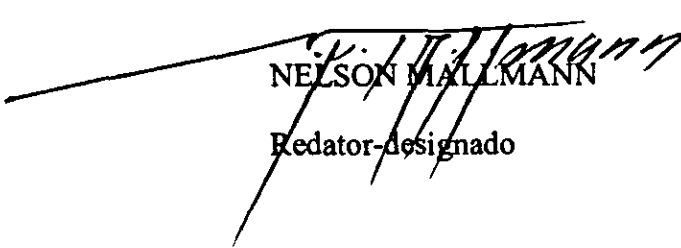
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por ÂNGELA MARIA DE OLIVEIRA FERNANDES.

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, ACOLHER a arguição de decadência relativamente ao ano-calendário de 2000, vencido o Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa (Relator). No mérito, por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para desqualificar a multa de ofício, reduzindo-a ao percentual de 112,5%, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Designado para redigir o voto vencedor quanto à decadência o Conselheiro Nelson Mallmann.




MARIA HELENA COTTA CARDOZO

Presidente


NELSON MALLMANN

Redator-designado

FORMALIZADO EM: 18 AGO 2008

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Heloísa Guarita Souza, Rayana Alves de Oliveira França, Antonio Lopo Martinez, Pedro Anan Júnior e Renato Coelho Borelli (Suplente convocado). Ausente justificadamente o Conselheiro Gustavo Lian Haddad.

Relatório

Contra ÂNGELA MARIA DE OLIVEIRA FERNANDES, foi lavrado o auto de infração de fls. 07/26 para formalização da exigência de Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF no valor de R\$ 48.061,21, acrescido de multa de ofício e de juros de mora, totalizando um crédito tributário lançado de R\$ 194.419,80.

As infrações objeto da autuação foram as seguintes:

1) Omissão de ganho de capital na alienação de bens e direitos, tendo sido apurado imposto no valor de R\$ 7.333,74, para o fato gerador ocorrido em 30/09/2001. Em relação a essa infração, a multa de ofício foi agravada.

2) Omissão de rendimentos com base em depósitos bancários de origem não comprovada, nos anos de 2000 e 2002. Em relação a esta infração, a multa de ofício foi agravada e qualificada.

A contribuinte apresentou a impugnação de fls. 145/165 na qual argúi, preliminarmente, a decadência de parte do crédito tributário exigido, nos termos do artigo 150, § 4º do Código Tributário Nacional. Segundo a Impugnante, estaria alcançado pela decadência o fato gerador ocorrido no ano de 2000.

Questiona a validade do processo administrativo que culminou na requisição de informações sobre sua movimentação financeira, pois esta teria sido concebida de forma ilícita. Argumenta que o fato da Impugnante não ter respondido as solicitações das autoridades fiscais, na forma que eles desejavam, não ensejaria a emissão RMF e, mesmo assim, as intimações feitas não trataram da movimentação bancária.

Argumenta que, por imposição legal e por decorrência lógica, a intimação deve ser sobre as mesmas informações solicitadas no RMF e que, no caso, as intimações pediam esclarecimentos sobre imóveis, relação com terceiros, relação de bancos e contas, movimentação de conta como procuradora e valores lançados a título de dívidas e ônus reais, sendo que a sua própria movimentação não foi objeto do termo fiscal, mas apenas a relação dos bancos nos quais mantém conta, o que foi respondido em 24/01/2006.

Requer, portanto, sejam declarados nulos todos os lançamentos dos pretensos créditos tributários decorrentes da RMF, uma vez que essa foi emitida de forma ilícita e, portanto, não deve ser considerada nos termos do art. 5º, LVI da Constituição Federal e do art. 59, II, § 1º do decreto 70.235/72.

Aduz que houve cerceamento de seu direito de defesa pelo fato de que não foi previamente intimada da RMF, não tendo como verificar se os requisitos legais para sua emissão foram observados. Requer, então, sejam excluídos os lançamentos decorrentes da RMF.



Quanto ao mérito, diz que apresentou declaração simplificada, não estando obrigada a individualizar lançamentos ou manter escrituração contábil e indaga sobre disposição legal que contenha a determinação de que deve escriturar sua movimentação bancária ou fazer livro caixa.

Afirma que houve distorção na aplicação do art. 42 da Lei 9430/96 e do artigo 849 do RIR. Sustenta que esses dispositivos admitem a presunção de omissão de rendimentos, mas que isso não é suficiente para considerar depósito bancário como fato gerador, mas apenas como indício; que deve ser demonstrado o nexo causal, como por exemplo, patrimônio a descoberto, o que não se conseguiu configurar no caso.

Contesta a inclusão do valor de R\$ 19.924,00, na data de 14/01/2002, pois diz que não consta esse crédito em sua conta bancária.

Questiona a legalidade da multa aplicada, a qual foi agravada e qualificada. Diz, em síntese, que atendeu a todas as solicitações da autoridade lançadora e, portanto, não haveria motivo para o agravamento, e que não cometeu fraude.

Por fim, insurge-se contra a aplicação da taxa Selic como base para o cálculo dos juros.

Com base nessas alegações, formula pedido nos seguintes termos:

- (1) seja declarada a decadência sobre os supostos débitos decorridos de fatos geradores do ano de 2000, por força do art. 150 § 4º do CTN;*
- (2) a nulidade do AIIM, uma vez que há patente cerceamento de defesa;*
- (3) a nulidade do AIIM, uma vez que há patente cerceamento de defesa na obtenção das informações obtidas a partir da emissão da RMF;*
- (4) em caso de improcedência da Impugnação, o que se admite apenas em homenagem ao princípio da eventualidade, seja afastada a Taxa Selic do cálculo do pretense crédito;*
- (5) seja desconsiderado o lançamento do crédito que não consta da movimentação bancária da Autuada;*
- (6) em caso de procedência do Auto, requer sejam as multas reduzidas, haja vista que a aplicação da multa qualificada e/ou majorada é indevida na presente hipótese;*
- (7) seja determinada a improcedência do Auto de Infração aqui impugnado, pois o mesmo além de eivado de vícios de nulidade, está fundamentado em presunção fictícia não comprovada".*

A DRJ-JUIZ DE FORA/MG julgou **procedente em parte** o lançamento, para excluir da exigência o valor de R\$ 4.131,86, mais a multa e os juros sobre ele calculados, dada a exclusão da base de cálculo do valor de R\$ 19.924,00, apontado pela autuação como depósito realizado em janeiro de 2002, em relação ao qual acatou a alegação da Impugnante quanto à inexistência de tal depósito, tudo isso com base, em síntese, nas seguintes considerações:



- que como se infere da parte final do § 4º do art. 150 do CTN, a regra ali veiculada é excetuada nos casos em que reste "*comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação*" o que restou comprovado neste caso;

- que, afastada a hipótese do art. 150, aplica-se ao caso a regra do art. 173, I do CTN;

- que, por esse critério, nenhuma parte do lançamento foi alcançada pela decadência;

- que não há no lançamento vício que comprometa sua validade e que, ao contrário, o auto de se revestiu de todas as formalidades legais previstas pelo art. 10 do Decreto nº 70.235/72, com as alterações introduzidas pela Lei nº 8.748, de 1993.

- que da análise dos autos, verifica-se que o auto de infração e os seus anexos descrevem detalhadamente o fato gerador, bem como o seu enquadramento legal e está acompanhado de todos os elementos de prova indispensáveis a comprovação do ilícito, não existindo, portanto, qualquer violação ao princípio da legalidade.

- que tanto a RMF quanto o Relatório Circunstanciado são instrumentos de controle, de cunho puramente administrativo-gerencial e que ganhou status institucional ao ser regulado pelo Presidente da República, com a publicação do Decreto nº 3.724/2001, cujo objetivo é regular a atividade fiscal dentro da Secretaria da Receita Federal;

- que os procedimentos inerentes à RMF e ao Relatório Circunstanciado não têm o condão de restringir a ação fiscal, e a competência do AFRF designado, para fins de constituição do crédito tributário, que se sobrepõe àquela norma de caráter meramente administrativo;

- que as referidas normas legais não abordam aspectos relacionados com a competência para a constituição do crédito tributário pelo lançamento, e nem poderiam fazê-lo, já que, sendo ato inferior à lei, não poderiam contrariar, restringir ou ampliar as disposições de lei;

- que o controle da atividade de fiscalização do AFRF trazida pela norma administrativa, portanto, não desonera o agente fiscal das atividades obrigatória e vinculada do lançamento, sob pena, inclusive de cometimento de ato de improbidade administrativa, capitulada nos artigos 10, inciso X, e 11, inciso II, da Lei nº 8.429 de 02/06/1992;

- que quanto ao alegado cerceamento do direito de defesa, não há no presente caso, nada há que se argüir objetivamente quanto a esse aspecto;

- que os princípios do contraditório e da ampla defesa estão garantidos aos litigantes, tanto no processo administrativo, quanto no judicial e que no processo administrativo, o litígio só vem a ser instaurado a partir da impugnação tempestiva da exigência, na chamada fase contenciosa, não se podendo cogitar de preterição do direito de defesa antes de materializada a própria exigência fiscal, por intermédio de auto de infração ou notificação do lançamento;

- que os depósitos bancários se apresentam, num primeiro momento, como simples indício da existência de omissão de rendimentos, mas esse indício se transforma na

prova da omissão de rendimentos, quando a contribuinte, tendo a oportunidade de comprovar a origem dos recursos aplicados em tais depósitos, se nega a fazê-lo, ou não o faz satisfatoriamente;

- que a Lei nº 9.430, de 1996 estabeleceu uma presunção de omissão de rendimentos que autoriza o lançamento do imposto correspondente, sempre que o titular de conta bancária, pessoa física ou jurídica não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos creditados em sua conta de depósito ou de investimento;

- que não comprovada a origem dos recursos, tem a autoridade fiscal o poder/dever de considerar os valores depositados como rendimentos tributáveis e omitidos na declaração de ajuste anual efetuando o lançamento do imposto correspondente;

- que no presente caso a Contribuinte não comprovou, nem durante a ação fiscal, nem nesta fase impugnatória, a origem dos depósitos bancários que foram objeto do Auto de Infração sob análise;

- que, entretanto, no que se refere ao depósito de R\$ 19.924,00, no dia 14/01/2002, a razão está com a Contribuinte, eis que nos documentos, fls. 72 a 97 não existe, para o dia 14/01/2002, nenhuma indicação de depósito nesse valor, motivo pelo qual o imposto correspondente, de R\$ 4.131,86 deve ser excluído da exigência;

- que a multa de ofício, qualificada e agravada, está prevista no art. 44, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996 e nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64;

- que de acordo com essa legislação, a caracterização dos casos de sonegação, fraude ou conluio pressupõe a ocorrência de comportamento doloso do agente, assim considerado quando o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo;

- que a desproporcionalidade entre os rendimentos declarados e os apurados constituem prática reiterada de omissão de rendimentos, suscetível de enquadramento como caso de evidente intuito de fraude;

- que os juros calculados com base na taxa Selic tem previsão expressa em dispositivo de lei a qual não se pode negar validade.

Cientificada da decisão de primeira instância em 11/10/2006 (fls. 222v), a Contribuinte apresentou, em 10/11/2006, o recurso de fls. 225/243 no qual reproduz em síntese, as alegações e argumentos da impugnação.

É o Relatório.



Voto Vencido

Conselheiro PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA, Relator

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade. Dele conheço.

Fundamentação

Examino, inicialmente, a preliminar de nulidade do procedimento que ensejou a expedição da RMF e, conseqüentemente, da autuação baseada nos dados assim obtidos.

Cumpre deixar assentado, de início, que as normas que regular a emissão da RMF não são limitadoras do acesso, por parte das autoridades fiscais, às informações sobre a movimentação financeira dos contribuintes, inclusive, aos extratos bancário; são normas que apenas disciplinam rotinas para a obtenção dessas informações. Portanto, eventuais falhas na execução dessas rotinas, por si só, não implicam na invalidade da prova obtida.

No caso, as falhas apontadas pela Recorrente seriam quanto à inobservância de certas restrições que, todavia, não existem. A autoridade administrativa poderá requisitar as informações sobre a movimentação financeira sempre que tiver indícios de movimentação financeira incompatível com a renda declarada e poderá utilizar essas informações, independentemente do teor de intimações previamente formuladas.

É dizer, atendidas as condições fixadas na lei, o Fisco pode ter acesso às informações sobre a movimentação financeira dos contribuintes e utilizá-las como base para o lançamento tributário, sendo a RMF apenas a forma pela qual deve ser viabilizado esse acesso e, como tal, não pode representa um obstáculo a esse acesso.

É importante ressaltar que o ordenamento jurídico brasileiro, embora sempre reconhecendo o sigilo das informações bancárias, tem uma larga tradição em franquear o acesso a essas informações aos agentes do Fisco. Assim, a Lei nº 4.595, de 1964, já prescrevia no seu art. 38, *verbis*:

Lei nº 4.595, de 1964:

Art. 38 – As instituições financeiras conservarão sigilo em suas operações ativas e passivas e serviços prestados.

(...)

§ 5º Os agentes fiscais tributários do Ministério da Fazenda e dos Estados somente poderão proceder a exames de documentos, livros e registros de contas de depósitos, quando houver processo instaurado e os mesmos forem considerados indispensáveis pela autoridade competente.



§ 6º O disposto no parágrafo anterior se aplica igualmente à prestação de esclarecimentos e informes pelas instituições financeiras às autoridades fiscais, devendo sempre estas e os exames ser conservados em sigilo, não podendo ser utilizados senão reservadamente.

O próprio Código Tributário Nacional, Lei nº 5.172, de 1966, recepcionado pela Constituição de 1988 como lei complementar, expressamente determina que as instituições financeiras devem prestar informações sobre negócios de terceiros, o que, obviamente, inclui as operações financeiras, silenciando, inclusive, sobre a exigência de prévio processo administrativo instaurado:

Lei nº 5.172, de 1966:

Art. 197 - Mediante intimação escrita, são obrigados a prestar à autoridade administrativa todas as informações de que disponham com relação aos bens, negócios ou atividades de terceiros:

(...)

II - os bancos, casas bancárias, Caixas Econômicas e demais instituições financeiras.

Ainda nesse mesmo sentido, foi editada, posteriormente a Lei nº 8.021, de 1990, ampliando, inclusive, o rol das instituições obrigadas a prestar informações ao Fisco:

Lei nº 8.021, de 1990:

Art. 7º - A autoridade fiscal do Ministério da Economia, Fazenda e Planejamento poderá proceder a exames de documentos, livros e registros das bolsas de valores, de mercadorias, de futuros e assemelhadas, bem como solicitar a prestação de esclarecimentos e informações a respeito de operações por elas praticadas, inclusive em relação a terceiros.

Art. 8º - Iniciado o procedimento fiscal, a autoridade fiscal poderá solicitar informações sobre operações realizadas pelo contribuinte em instituições financeiras, inclusive extratos de contas bancárias, não se aplicando, nesta hipótese, o disposto no art. 38 da Lei nº 4.595, de 31 de dezembro de 1964.

Parágrafo único - As informações, que obedecerão às normas regulamentares expedidas pelo Ministério da Economia, Fazenda e Planejamento, deverão ser prestadas no prazo máximo de dez dias úteis contados da data da solicitação, aplicando-se, no caso de descumprimento desse prazo, a penalidade prevista no § 1º do art. 7º.

Finalmente, a Lei complementar nº 105, de 2001, a qual versa expressamente sobre o dever de sigilo das instituições financeiras em relação às operações financeiras de seus clientes, fez a ressalva quanto ao acesso a essas informações pelos agentes do Fisco, a saber:

Lei Complementar nº 105, de 2001:

Art. 1º - As instituições financeiras conservarão sigilo em suas operações ativas e passivas e serviços prestados.

(...)

§ 3º Não constitui violação do dever de sigilo:

(...)

VI - a prestação de informações nos termos e condições estabelecidos nos artigos 2º, 3º, 4º, 5º, 6º, 7º e 9º desta Lei Complementar.

(...)

Art. 6º As autoridades e os agentes fiscais tributários da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios somente poderão examinar documentos, livros e registros de instituições financeiras, inclusive as contas de depósitos e aplicações financeiras, quando houver processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso e tais exames sejam considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente.

Parágrafo único. O resultado dos exames, as informações e os documentos a que se refere este artigo serão conservados em sigilo, observada a legislação tributária.

Como se vê, o ordenamento jurídico brasileiro de há muito vem estabelecendo, em caráter sempre excepcional e em determinadas condições previamente estabelecidas, o acesso a informações bancárias dos contribuintes pelos agentes do Fisco.

Não são, portanto, as normas relativas à RMF que autorizam esse acesso e não poderiam restringi-lo.

Quanto ao alegado cerceamento do direito de defesa tendo em vista a falta de intimação prévia da Recorrente, o fato alegado não constitui cerceamento do direito de defesa e sequer é uma irregularidade. Tratando-se de providência de natureza investigativa, pertencente, portanto, à fase inquisitorial do procedimento, não se cogita de direito de defesa, que somente pode ser exercido a partir do momento da formalização de uma acusação que, no caso do processo administrativo fiscal se dá com a autuação. Ademais, como acima assinalado, as normas relativas à emissão da RMF apenas estabelecem rotinas a serem observadas pelas autoridades fiscais para a requisição de informações às instituições financeiras e nelas não há previsão da reivindicada intimação prévia do investigado.

Não vislumbro, assim, vício que possa ensejar a nulidade dos procedimentos fiscais ou do auto de infração dele decorrente, razão pela qual rejeito a preliminar argüida.

Quanto à decadência, a Recorrente invoca a tese de que a contagem do prazo decadencial, neste caso, deveria ter como termo inicial a data do fato gerador, que, em relação ao ano de 2000, ocorre em 31/12 daquele ano, encerrando-se, portanto, em 31/12/2005, quando a ciência do lançamento somente se deu em março de 2006.

Embora reconheça que a tese defendida pela Recorrente tem sido vencedora neste Conselho de Contribuintes, com a devida vênia dos que assim pensam, dela diverge.

Penso que o § 4º do art. 150, do CTN refere-se à decadência do direito de a Fazenda revisar os procedimentos de apuração do imposto devido e do correspondente

pagamento, sob pena de restarem estes homologados, e não decadência do direito de constituir o crédito tributário pelo lançamento. Vale dizer, quando homologado tacitamente o lançamento (aqui entendido como o procedimento adotado pelo contribuinte), não há lançamento, não porque tenha decaído o direito de a Fazenda fazê-lo, mas porque não haverá crédito a ser lançado.

Ora, se o direito que perece é o de revisar o procedimento/pagamento feito pelo contribuinte, sem prévio exame por parte da autoridade administrativa, tal só ocorre quando há a apuração do imposto e o correspondente pagamento. Sendo assim, nos casos de omissão de rendimentos, não há falar em homologação em relação aos rendimentos omitidos. Não se homologa a omissão, mas o procedimento/pagamento.

Portanto, entendo que no presente, não havia obstáculo para a apuração do imposto devido e o crédito tributário correspondente poderia ser lançado até o término do prazo previsto no art. 173 do CTN.

No caso concreto, há a circunstância de que o lançamento, no que se refere aos depósitos bancários de origem não comprovada, foi feito com multa qualificada, sob o fundamento de que a Contribuinte agiu com evidente intuito de fraude. Como é cediço, nesse caso, para os que entendem que se aplica ao caso o § 4º do art. 150 do CTN, o termo inicial de contagem do prazo decadencial se deslocaria para o art. 173, I. De qualquer forma, para este Conselheiro, independentemente da circunstância apontada, não há falar em decadência.

Rejeito, pois, a preliminar.

Quanto ao mérito, aduz a Recorrente que não é obrigada a manter registros contábeis e, portanto, não estaria em condições de comprovar a origem de sua movimentação financeira.

Tal afirmação em nada aproveita à defesa. É que não existe nenhuma relação lógica entre a necessidade de existência de norma obrigando à escrituração contábil e a exigência de comprovação da origem dos recursos que ingressam nas contas bancárias dos contribuintes. O art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996 é categórico ao estabelecer a presunção de que depósitos bancários de origem não comprovada autorizam a presunção de omissão de rendimentos, portanto, indica a necessidade de os contribuintes comprovarem essa movimentação quando intimados, sob pena de pesar sobre si a presunção legal.

A lei não estabelece a forma como os contribuintes devam se organizar para guardar essas provas. Mas o certo é que, qualquer pessoa que tenha uma intensa movimentação financeira sabe que, a partir dessa lei, pode vir a ser chamada a comprovar a origem dos recursos e, portanto, não pode alegar a impossibilidade de fazê-lo por não estar obrigado a manter registros contábeis.

Seria de se estranhar se a lei determinasse tal obrigatoriedade para as pessoas físicas. Entretanto, vale repetir, o fato de não estarem obrigadas por lei a manter escrituração contábil não significa que as pessoas físicas não tenham como comprovar sua movimentação financeira.



Trata-se aqui de lançamento com base em presunção legalmente estabelecida, a qual somente pode ser elidida mediante a comprovação da origem dos depósitos bancários. Sem essa comprovação, paira incólume a presunção de omissão de rendimentos.

Sobre a qualificação da multa de ofício, o fundamento apontado na autuação foi o da prática reiterada da infração.

Esta Câmara tem, reiteradamente, afastado a qualificação da multa de ofício com base nesse fundamento, em especial quando se trata de lançamentos com base em depósitos bancários de origem não comprovada. É que se trata de simples omissão de rendimentos, punível com a aplicação da multa normal, de 75%. Aplica-se nestes casos a súmula nº 14 do Primeiro Conselho de Contribuintes, a saber:

Súmula 1ª CC nº 14: A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo. (publicadas no DOU, Seção 1, dos dias 26, 27 e 28/06/2006, vigorando a partir de 28/07/2006).

É de se afastar, pois, a qualificação da multa de ofício.

Quanto ao agravamento, verifica-se que, conforme apontado na autuação, a contribuinte incorreu na conduta tipificada na norma como necessária e suficiente à aplicação da penalidade. Não só se recusou, inicialmente, a receber o termo de início de fiscalização, conforme conta do termo de fls. 29, como deixou de responder a intimações seguintes, retardando, assim, a resposta ao Fisco.

O art. 959 do RIR/99 é, cuja matriz legal são os artigos 44, § 2º da Lei nº 9.430, de 1995 e 70, I da Lei nº 9.532, de 1997, descreve exatamente essa conduta, a saber:

Art. 959 – As multas a que se refere os incisos I e II do art. 957 passarão a ser de cento e doze e meio por cento e de duzentos e vinte e cinco por cento, respectivamente, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para:

I – prestar esclarecimentos;

[...]

Correta, portanto, a autuação quanto a esse ponto.

Finalmente, quanto à taxa Selic, trata-se de exigência baseada em disposição expressa de lei a qual não se pode negar validade, e cuja regular aplicação já foi reconhecida por este conselho de Contribuinte que, a respeito, editou súmula, a saber:

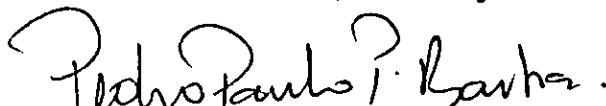
Súmula 1ª CC nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais. (publicadas no DOU, Seção 1, dos dias 26, 27 e 28/06/2006, vigorando a partir de 28/07/2006).

Conclusão

12/05

Ante o exposto, encaminho meu voto no sentido de rejeitar as preliminares de nulidade e de decadência e, no mérito, dar provimento parcial o recurso para desqualificar a multa de ofício, reduzindo-a para o percentual de 112,5%.

Sala das Sessões - DF, em 25 de junho de 2008


PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA

Voto Vencedor

Conselheiro NELSON MALLMANN, Redator-designado

Com a devida vênia do nobre relator da matéria, Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa, permito-me divergir quanto a preliminar de decadência.

Entende o nobre relator que o prazo referido no § 4º do art. 150, do CTN refere-se à decadência do direito de a Fazenda revisar os procedimentos de apuração do imposto devido e do correspondente pagamento, sob pena de restarem estes homologados, e não decadência do direito de constituir o crédito tributário pelo lançamento. Nesse sentido, o § 4º do art. 150 do CTN só pode ser acionado quando o Contribuinte, antecipando-se ao Fisco, procede à apuração e recolhimento do imposto devido. Sem isso não há o que ser homologado.

Entende, ainda, quanto ao prazo decadencial, independentemente da discussão sobre a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, aplica-se a regra do art. 173 do CTN. Ou seja, entende que o prazo só se venceria em 31/12/2006.

Com a devida vênia, não posso compartilhar com tal entendimento, pelos motivos expostos abaixo.

Indiscutivelmente, neste processo, ocorreu a decadência, relativo ao ano-calendário de 2000, baseado na jurisprudência, deste Conselho de Contribuintes, que firmou entendimento no sentido de que a modalidade de lançamento a que se sujeita o imposto sobre a renda de pessoas físicas é a do lançamento por homologação, cujo fato gerador se completa no encerramento do ano-calendário e em assim sendo, o imposto lançado que é relativo ao exercício de 2001, já se encontrava alcançado pelo prazo decadencial na data da ciência do auto de infração (março de 2006), de acordo com a regra contida no artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional.

Quanto à decadência estou filiado a corrente que defende que a modalidade de lançamento a que se sujeita o imposto sobre a renda de pessoas físicas é a do lançamento por homologação, cujo fato gerador se completa no encerramento do ano-calendário.

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 impositivo. Exemplo clássico de tributo que se enquadra nesta classificação de fato gerador complexo é o imposto de renda da pessoa física, apurado no ajuste anual.

Aliás, a despeito da inovação introduzida pelo artigo 2º da Lei nº 7.713, de 1988, pelo qual estipulou-se que “o imposto de renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, a medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem recebidos”, há que se ressaltar a relevância dos arts. 24 e 29 deste mesmo diploma legal e dos arts. 12 e 13 da Lei nº 8.383, de 1991 mantiveram o regime de tributação anual (fato gerador 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 complexo, segundo a classificação doutrinária, o fato gerador do imposto de renda surge completo no último dia do exercício social. Só então o contribuinte pode realizar os devidos ajustes de sua situação de sujeito passivo, considerando os rendimentos auferidos, as despesas realizadas, as deduções legais por dependentes e outras, as antecipações feitas e, assim, realizar a Declaração de Imposto de Renda a ser submetida à homologação do Fisco.

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

No caso em discussão, vale a pena traçar alguns comentários acerca do denominado lançamento por homologação, previsto no art. 150, *caput*, do Código Tributário Nacional, no qual o contribuinte auxilia ostensivamente a Fazenda Pública na atividade do lançamento, cabendo ao fisco realizá-lo de modo privativo, homologando-o, conferindo a sua exatidão. Verifica-se, que o grau de participação do particular nesta espécie de lançamento

atinge nível de suficiência capaz de compor a pretensão tributária limitando-se a autoridade administrativa competente tão-somente a uma atividade de controle *a posteriori* do procedimento de apuração exercido.

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

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

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

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

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

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

É fantasioso. Em primeiro lugar, porque não é isto que está escrito no caput do art. 150 do CTN, cujo comando não pode ser sepultado na vala da conveniência interpretativa, porque, queiram ou não, o citado artigo define com todas as letras que “o lançamento por

homologação (...) opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa”.

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

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

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

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

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

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

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

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

¹ SAKAKIHARA, 1999, p. 584

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

Não obstante o art. 150, em seu parágrafo primeiro, refira-se à homologação do lançamento, e em seu parágrafo quarto contenha a expressão “considera-se homologado o lançamento”, na verdade não se homologa o lançamento, pois o lançamento, nesta hipótese, consiste precisamente na homologação. Homologação da atividade de apuração ou determinação do valor do tributo e, sendo o caso, da penalidade, que a final consubstanciam o crédito tributário. O que existe antes da homologação não é, em termos jurídicos, um lançamento. Toda a atividade material desenvolvida pelo contribuinte para a determinação do valor devido ao fisco não é, do ponto de vista rigorosamente jurídico, o lançamento, pois esta é atividade privativa da autoridade administrativa. Atividade que, em se tratado de lançamento por homologação, consiste simplesmente na homologação. (É certo que o § 1º, do art. 150, referindo-se à homologação do lançamento, parece admitir que se deve considerar a atividade de apuração, desenvolvida pelo contribuinte, como lançamento. Cuida-se, porém, de simples impropriedade terminológica. A palavra lançamento, aí, está empregada no sentido de apuração do valor do tributo. Não no sentido técnico jurídico de constituição do crédito tributário).

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

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

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

C) Sujeito passivo não apura e não recolhe o tributo devido: Nessa situação, independentemente do posicionamento adotado com relação ao objeto da homologação,

existem aqueles, que entendem que não há o que se homologar e nestes casos o Fisco deveria utilizar o lançamento de ofício, onde o *dies a quo*, para contagem do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte, na forma do artigo 173, I do CTN.

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

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

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

Entretanto, se faz necessário ressaltar, que o art. 150 § 4º do CTN excepciona de sua contagem os casos em que se constatarem procedimentos dolosos, fraudulentos ou de simulação. Nestes casos não se observará a contagem do prazo a partir do fato gerador. Este é o caso dos autos, em que foi atribuída ao contribuinte a prática de procedimento doloso, conforme se verifica da representação fiscal para fins penais formalizada, impedindo a aplicação da contagem do prazo decadencial pelo art. 150 § 4º do CTN.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Isso, obviamente, não afasta a aplicação de eventuais sanções especificamente pelas condutas dolosas, fraudulentas ou simuladas, conforme se infere, por exemplo, da Lei Federal 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 CTN uma lacuna, uma vez que não haveria tratamento legal quanto ao prazo para lançar quando presente dolo, fraude ou simulação (LUCIANO AMARO. Direito Tributário Brasileiro. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 356; p. 394).

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

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

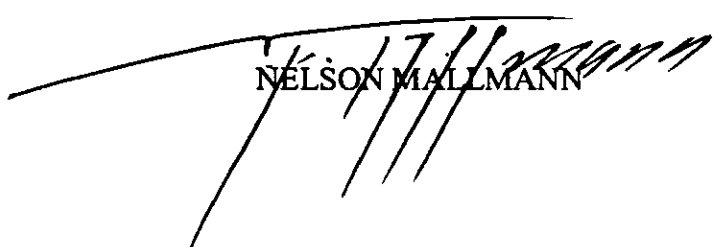
b) falta de recolhimento, integral ou parcial, de tributo, cometida com dolo, fraude ou simulação – o trato de tempo para a formalização da exigência e para a aplicação de penalidades é de cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido realizado.

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

No caso em exame, onde não houve a desqualificação da multa de lançamento de ofício, e o fato gerador ocorreu em 31/12/2000, o lançamento poderia ter sido efetuado a partir do ano-calendário de 2001, tendo o prazo decadencial iniciado em 31/12/2000, vencendo-se em 31/12/2005, e a ciência do lançamento se deu em março de 2006. Assim sendo, é de se acolher a preliminar de decadência para o ano-calendário de 2000.

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 ACOLHER a preliminar de decadência relativo ao ano-calendário de 2000, acompanhando o voto do relator nas demais matérias.

Sala das Sessões - DF, em 26 de junho de 2008.


NELSON MALLMANN