



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

**Processo nº** 10735.001077/2004-06  
**Recurso nº** 153.437 Voluntário  
**Matéria** IRPF - Ex(s): 1999 a 2003  
**Acórdão nº** 102-49.416  
**Sessão de** 16 de dezembro de 2008  
**Recorrente** FLORA SOARES DE OLIVEIRA  
**Recorrida** 3ª TURMA/DRJ-RIO DE JANEIRO/RJ II

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

Exercício: 1999, 2000, 2001, 2002, 2003

**LANÇAMENTO COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS.  
CONTAS CONJUNTAS. INTIMAÇÃO.**

Nos casos de contas bancárias em conjunto é indispensável a regular e prévia intimação de todos os titulares para comprovar a origem dos recursos depositados e a infração de omissão de rendimentos deverá, necessariamente, ser imputada, em proporções iguais, entre os titulares, salvo quando estes apresentarem declaração em conjunto.

**MULTA QUALIFICADA.**

É devida a multa de ofício qualificada de 150%, quando restar comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, conforme definido na lei.

**MULTA QUALIFICADA. DEPÓSITOS BANCÁRIOS.**

A apuração de depósitos bancários em contas de titularidade do contribuinte cuja origem não foi justificada, independentemente da apresentação da Declaração de Ajuste Anual e do montante movimentado, por si só, não caracteriza evidente intuito de fraude, que justifique a imposição da multa qualificada.

**MULTA AGRAVADA.**

Aplica-se a multa de ofício agravada quando restar comprovado que o contribuinte deixou de atender no prazo marcado intimação para prestar esclarecimento.

**DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.  
AUSÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO.**

Nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, aplica-se o prazo de 5 (cinco) anos previsto no artigo 150, §4º, do CTN, ainda que não tenha havido pagamento antecipado.

Homologa-se no caso a atividade, o procedimento realizado pelo sujeito passivo, consistente em “verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo”, inclusive quando tenha havido omissão no exercício daquela atividade.

A hipótese de que trata o artigo 149, V, do Código, é exceção à regra geral do artigo 173, I.

A interpretação do *caput* do artigo 150 deve ser feita em conjunto com os artigos 142, *caput* e parágrafo único, 149, V e VII, 150, §§1º. e 4º., 156, V e VII, e 173, I, todos do CTN.

Multa parcialmente desqualificada.

Preliminar de decadência acolhida.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DESQUALIFICAR PARCIALMENTE a multa, mantendo-a, apenas para a conta corrente onde houve interposta pessoa física. Por maioria de votos excluir do lançamento o valor das contas correntes conjuntas 13593781-9 e 63636932-9, nos termos do voto do Redator designado. Vencidos os Conselheiros Eduardo Tadeu Farah e Ivete Malaquias Pessoa Monteiro que cancelavam apenas 50% desses valores. Por maioria de votos, ACOLHER a preliminar de decadência em relação às contas correntes movimentadas no ano calendário de 1998, c/c 53047-8; 52365-5. Vencidos os Conselheiros Núbia Matos Moura (Relatora), Eduardo Tadeu Farah e Ivete Malaquias Pessoa Monteiro (pela conclusão). Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Alexandre Naoki Nishioka.

  
IVETE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO  
Presidente

  
ALEXANDRE NAOKI NISHIOKA  
Redator Designado

FORMALIZADO EM:

10 MAR 2009

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros José Raimundo Tosta Santos, Silvana Mancini Karam, Vanessa Pereira Rodrigues Domene e Moisés Giacomelli Nunes da Silva.

## Relatório

FLORA SOARES DE OLIVEIRA, já qualificada nos autos, inconformada com a decisão de primeiro grau, prolatada pelos Membros da 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de JaneiroRJ II, mediante Acórdão DRJ/RJOII nº 10.131, de 23/09/2005, fls. 524/532, recorre a este Conselho de Contribuintes pleiteando a sua reforma, nos termos do Recurso Voluntário, fls. 538/542.

Mediante Auto de Infração, fls. 486/496, formalizou-se exigência de Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF, no valor total de R\$ 3.894.473,52, incluindo multa de ofício, qualificada e agravada, e juros de mora, estes últimos calculados até 31/03/2004.

A infração apurada pela autoridade fiscal, detalhada no Auto de Infração e no Termo de Verificação Fiscal, fls. 481/485, foi omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários com origem não comprovada.

Insta frisar que no lançamento foram incluídos os depósitos efetivados nas contas-correntes de titularidade da contribuinte, junto ao Banco Itaú (agência 0090 – c/c 53047-8 e 52365-5), Banco Real (agência 0122 – 13593781-9) e Unibanco (agência 0230 – c/c 636932-9) e de titularidade de Ernani Castro Teixeira, junto ao Banco Itaú (agência 0090 – c/c 27452-3).

Segundo Termo de Verificação apurou-se no procedimento fiscal que Ernani Castro Teixeira, falecido em 1996, era esposo da mãe da contribuinte autuada e que os cheques emitidos para saques da conta-corrente de titularidade de Ernani Castro Teixeira eram assinados pela autuada e que os beneficiários de tais cheques eram empresas que comercializam bebidas. Apurou-se, ainda, a existência da pessoa jurídica Lais Lele Comércio de Bebidas Ltda, com endereço igual ao da contribuinte autuada, cujos sócios são: Severina Bento Soares Teixeira (mãe da contribuinte), Anderson Soares e Adriano de Oliveira Soares.

A autoridade fiscal informa, ainda, no Termo de Verificação, que foi aberto procedimento fiscal contra a pessoa jurídica Lais Lele Comércio de Bebidas Ltda e que tal procedimento foi encerrado sem resultado, com relação aos valores movimentados na conta-corrente de titularidade de Ernani Castro Teixeira.

Inconformada com a exigência, a contribuinte apresentou impugnação, fls. 504/509, que se encontra assim resumida no Acórdão condutor da decisão recorrida:

*“- primeiramente, convém suscitar a ocorrência da decadência, eis que examinados fatos anteriores ao período permissivo para intervenção fiscalizadora;*

*- a simples movimentação bancária não corporifica fato gerador de Imposto de Renda. Depósito bancário é estoque e não fluxo, e não sendo fluxo não tipifica renda. Juridicamente, só o fluxo tem a conotação de acréscimo patrimonial. Cita posições doutrinárias;*



- depósitos representam marco inicial da investigação e não podem ser erigidos a fato indiciário na construção da aludida presunção legal. Esses depósitos não podem sustentar uma presunção legal, posto que, além da ausência de correlação natural exigida na instituição desse artifício legal, tal providência implicaria transferência integral do encargo probatório para o contribuinte;

- a presunção legal estribada nos depósitos bancários encontra os seguintes óbices: não está calcada na experiência anterior; não é possível estabelecer uma correlação direta entre o montante dos depósitos e a omissão de rendimentos; o encargo probatório é totalmente transferido para o contribuinte, com manifesta impossibilidade de essa prova ser produzida. Cita jurisprudência administrativa e judicial acerca do tema;

- na área judicial, consoante a Súmula nº 182, do extinto Tribunal Federal de Recursos – TFR, restou averbado ser ilegítimo o lançamento arbitrado com base apenas em extratos ou depósitos bancários;

- o procedimento adotado foi simplesmente somar os depósitos e exigir do contribuinte a comprovação da origem dos recursos; e - por tais motivos e comprovada a adoção de meras presunções legais para a autuação fiscal, em perfeita contrariedade aos dispositivos legais reguladores da matéria, cujas condutas praticadas pelo Fisco, em situações idênticas, receberam a denegação do Poder Judiciário, é que requerida a anulação do auto lavrado, como medida de Direito e Justiça.”

A DRJ Rio de Janeiro/RJ II julgou, por unanimidade de votos, procedente o lançamento e os fundamentos da decisão recorrida estão consubstanciados nas seguintes ementas:

**“DECADÊNCIA.**

*O prazo para a autoridade administrativa proceder ao lançamento, no caso de ocorrência de dolo, fraude ou simulação, inicia-se no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, conforme estabelecido no art. 173, I, c/c 150 §4º, da Lei nº 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional).*

**DEPÓSITOS BANCÁRIOS. ORIGEM. FALTA DE COMPROVAÇÃO. OMISSÃO DE RENDIMENTOS. PRESUNÇÃO LEGAL.**

*A Lei nº 9.430, de 1996, no art. 42, estabeleceu, para fatos ocorridos a partir de 01/01/1997, uma presunção legal de omissão de rendimentos que autoriza o lançamento do imposto correspondente, sempre que o titular da conta bancária, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos creditados em sua conta de depósito ou de investimento.*

**PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. MATÉRIA NÃO QUESTIONADA.**

*Considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante."*

Cientificada da decisão de primeira instância, por via postal, em 11/01/2006, Aviso de Recebimento – AR, fls. 536, a contribuinte apresentou, em 10/02/2006, Recurso Voluntário, fls. 537/542, contendo as alegações a seguir resumidas:

A recorrente é procuradora da empresa Lais Lele Comércio de Bebidas Ltda.

A procuradora de um estabelecimento comercial, com capital social de R\$ 6.000,00, microempresa, localizado em local proletário do Município de Duque de Caxias, não poderia dever ao Fisco em um só ano o valor equivalente a um imóvel luxuoso em bairro nobre da cidade do Rio de Janeiro.

A empresa Lais Lele, onde foi identificada a elevada movimentação financeira citada na decisão de primeiro grau também sofreu autuação, de aproximadamente R\$ 13.000,00.

O Ilustre Relator alega em seu voto que a recorrente recusou-se a receber as intimações. Tal fato deve ser desconsiderado, pois em momento algum ocorreu a recusa. A recorrente reside em local denominado vulgarmente de favela, portanto, não há regularidade de entrega de correspondências.

A movimentação financeira apontada pela Fiscalização é impossível, de sorte que os extratos bancários devem ser analisados de forma minuciosa.

O lançamento, ora combatido, terá como efeito a exclusão da recorrente do mercado formal, dado que nunca terá condição de arcar com o valor atribuído pelo Auto de Infração. O auditor-fiscal não atentou para a equidade que o assunto merece.

Não existe prova nos autos de fraude ou simulação como dito no voto recorrido. A recorrente, procuradora de uma microempresa, não pode ser confundida com um mega investidor da bolsa de valores, pois não possui sequer um veículo.

É o relatório.



## Voto Vencido

Conselheira NÚBIA MATOS MOURA, Relatora

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

No recurso a contribuinte afirma que o valor exigido na Auto de Infração é bastante expressivo e que sendo pessoa de poucos recursos, não tem condição de arcar com o pagamento exigido no lançamento. Questiona, ainda, o agravamento e a qualificação da multa de ofício.

No que concerne à argumentação da contribuinte de que não tem condições financeiras para arcar com o pagamento da exigência imputada no Auto de Infração, cabe esclarecer que de acordo com a Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional - CTN, artigo 97, somente a lei pode estabelecer *as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades*. A autoridade lançadora não deve nem pode fazer um juízo valorativo sobre a conveniência do lançamento, o qual é rigidamente regrado pela lei, ou, no dizer do artigo 3º do CTN, é *atividade administrativa plenamente vinculada*. Conforme o artigo 142 do CTN, ocorrido o fato gerador a autoridade fiscal deve constituir o crédito tributário, calculando a exigência de acordo com a lei vigente à época do fato, não tendo repercussão a atual situação econômico-financeira do sujeito passivo.

Muito embora a recorrente não tenha contestado em suas razões recursais expressamente a infração, mas considerando que o lançamento imputa à contribuinte infração de omissão de rendimentos caracterizado por depósitos de origem não comprovada, que é método indireto de verificação da ocorrência do fato gerador, necessário se faz o exame prévio do procedimento fiscal, porquanto dele depende o controle da legalidade do lançamento, tarefa que incumbe às instâncias administrativas de julgamento.

Dos documentos que compõem o processo verifica-se que duas das contas bancárias que tiveram seus créditos levados à tributação são contas conjuntas, quais sejam: Banco Real, agência 0122, conta nº 13593781-9 e Unibanco, agência 0230, conta nº 636932-9. A conta do Banco Real, extratos, fls. 215/271, tinha como titulares a contribuinte e Severina Bento Soares Teixeira, na data da abertura da conta, sendo que depois a titularidade passou a ser dividida entre a contribuinte e Alessandra Freitas Barros. Já a conta do Unibanco, conforme informação prestada pela instituição financeira, fls. 448, era conjunta, sendo titulares a contribuinte e Alessandra Freitas Barros.

Tendo em vista que restou comprovado que duas das contas bancárias, que serviram de base para o lançamento, são conjuntas, deve-se examinar a aplicação do parágrafo 6º do art. 42, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, abaixo transcrito, no presente lançamento.

*“§ 6º Na hipótese de contas de depósito ou de investimento mantidas em conjunto, cuja declaração de rendimentos ou de informações dos*

 6

*titulares tenham sido apresentadas em separado, e não havendo comprovação da origem dos recursos nos termos deste artigo, o valor dos rendimentos ou receitas será imputado a cada titular mediante divisão entre o total dos rendimentos ou receitas pela quantidade de titulares."*

O dispositivo acima transcrito foi acrescentado ao art. 42 pelo art. 58 da Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002, convertida na Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002. Como se vê, o citado parágrafo já se encontrava em vigor desde 29/08/2002, portanto, deveria ter sido observado pela autoridade fiscal quando da lavratura do presente Auto de Infração, que foi cientificado à contribuinte em 22/04/2004, fls. 499.

Como é sabido, a omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários não comprovados é uma presunção legal. No entanto, para que se valide a presunção de omissão de rendimentos, o lançamento deve se conformar aos moldes da lei. Reza o *caput* do art. 42, da Lei nº 9.430, de 1996<sup>1</sup>, que a omissão de rendimentos se caracteriza quando o titular da conta, regularmente intimado, não comprova a origem dos recursos depositados. Logo, é óbvio, que no caso de conta-corrente conjunta, torna-se imprescindível que todos os titulares sejam intimados a comprovar a origem dos depósitos.

Nas contas-correntes mantidas em conjunto, presume-se, obviamente, que os titulares possam utilizar-se das mesmas para crédito/depósito dos seus próprios rendimentos e a movimentação dos recursos financeiros pode ser feita por todos os titulares. Desta forma, a responsabilidade pela comprovação da origem dos recursos, para efeito do disposto no artigo 42, da Lei nº 9.430, de 1996, deve ser imputada a todos os titulares da conta-corrente.

Vale destacar, conforme já mencionado anteriormente, que dos documentos que compõe o processo evidencia-se que as contas bancárias mantidas junto ao Banco Real e ao Unibanco eram conjuntas, de sorte que a circunstância de conta bancária mantida em conjunto era conhecida pela autoridade fiscal. Entretanto, mesmo conhecendo o fato, deixou a autoridade administrativa de intimar o outro titular da conta-corrente em questão.

Ora, a atividade do lançamento, como já mencionado, é vinculada e obrigatória, nos precisos termos do parágrafo único do art. 142 do CTN, que impõe à autoridade lançadora a obediência às formalidades previstas na legislação, com vistas à constituição do crédito tributário. Assim, não poderia o agente fiscal ter deixado de intimar as outras titulares daquelas contas bancárias, pois não tem o poder discricionário para agir em desacordo com a lei, sob pena de macular o lançamento.

Frise-se que a intimação a apenas um dos titulares não supre a imposição legal de intimar os demais co-titulares das contas mantidas em conjunto, pois a presunção de omissão de rendimentos, baseada em créditos bancários, somente se consuma na medida em que o contribuinte, regularmente intimado, não comprova, com documentação hábil e idônea, a origem dos referidos créditos.

<sup>1</sup> Art.42.Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprova, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

*MP* 7

A falta de intimação para a justificação da origem dos depósitos bancários é causa, em si, da não caracterização da omissão de rendimentos, haja vista que a autoridade fiscal não cumpriu o rito que o art. 42 exige para que se estabeleça a presunção legal.

Nestes termos, considerando a falta de intimação às co-titulares das contas bancárias mantidas junto ao Banco Real e ao Unibanco, deve-se excluir da tributação os valores creditados em tais contas, quais sejam: Real - 07/08/1998 - R\$ 74.425,82 e Unibanco - 07/08/1998 – R\$ 34.623,14.

Quanto à qualificação da multa de ofício a recorrente alega que não existe prova nos autos de fraude ou simulação.

Para a análise da questão, transcreve-se a seguir os dispositivos legais que tratam da matéria, na forma como se encontravam regidos à época do lançamento:

Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

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

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

*II- cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definidos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidade administrativas ou criminais cabíveis.*

(...)

*§ 2º As multas a que se referem os incisos I e II do caput passarão a ser de cento e doze inteiros e cinco décimos por cento e duzentos e vinte e cinco por cento, respectivamente, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para:*

*a) prestar esclarecimentos;*

(...)

Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964

*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 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 no artigo 71 e 72.”*

Como se vê, para a aplicação da multa qualificada, exige-se que reste provada presença de elemento subjetivo na conduta do contribuinte de forma a demonstrar que este quis os resultados elencados nos arts. 71, 72 e 73 ou mesmo que assumiu o risco de produzi-los.

Ademais, o art. 44, inciso II, fala em “evidente intuito de fraude” o que exige que os elementos de prova utilizados em sua caracterização sejam facilmente identificáveis nos autos.

No caso dos autos, colhe-se da Representação Fiscal para Fins Penais, processo 10735.001159/2004-42, que a autoridade fiscal procedeu à qualificação da multa de ofício em razão de a contribuinte ter movimentado recursos na conta-corrente de Ernani Castro Teixeira e também porque deixou de apresentar suas Declarações de Ajuste Anual, referentes aos anos-calendário de 1998 a 2002, ao que estava obrigada em razão de sua movimentação bancária.

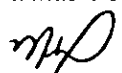
De fato, restou evidenciado dos autos que a contribuinte, no ano-calendário de 1998, movimentou recursos em conta-corrente de titularidade de Ernani Castro Teixeira, que faleceu em 1996. Constam dos autos cópias de vários cheques, fls. 92/153, todos assinados pela recorrente, que são provas incontestas de que a contribuinte movimentou os recursos creditados na conta-corrente em nome de Ernani Castro Teixeira. Em outras palavras, tem-se que a contribuinte fez uso de interposta pessoa para movimentar recursos em instituição financeira.

Tal fato - uso de interposta pessoa - deixou evidenciada a conduta dolosa da contribuinte em impedir ou retardar o conhecimento, por parte da autoridade fiscal, da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, nos termos definidos no art. 71 da Lei 4.502, de 1964.

Nestas circunstâncias, correto o procedimento da autoridade fiscal ao exigir o crédito tributário com multa de ofício qualificada, no que diz respeito à omissão de rendimentos calcada nos créditos efetivados na conta-corrente em nome de Ernani Castro Teixeira.

Entretanto, quanto aos demais depósitos, efetuados em contas-correntes em nome da própria recorrente, a conclusão que se impõe deve ser diferente.

Como já visto, para a aplicação da multa de ofício qualificada exige-se que haja o propósito deliberado de modificar a característica essencial do fato gerador do imposto, quer pela alteração do valor da matéria tributável, quer pela exclusão ou modificação das características essenciais do fato gerador, com a finalidade de se reduzir o imposto devido ou evitar ou diferir seu pagamento. Portanto, a qualificação da multa de ofício é inaplicável nos casos de presunção simples de omissão de rendimentos/receitas ou mesmo quando se tratar de omissão de rendimentos/receitas de fato.



Vale destacar que tal matéria já foi pacificada neste Conselho de Contribuintes, que editou súmula, aplicável ao caso, que cristaliza o entendimento de que a simples apuração de omissão de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício:

*“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.”*

Considerando que a autuação utilizou presunção legal para concluir pela omissão de rendimentos, verifica-se que fica ainda mais distante a caracterização do dolo. A presunção legal autoriza que se conclua pela omissão de rendimentos e não pelo “evidente intuito de fraude”, a que se reporta o art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Nestes termos, incabível a qualificação da multa de ofício, no que diz respeito aos créditos tributários apurados com base nos depósitos bancários realizados em contas-correntes de titularidade da contribuinte, quais sejam: Banco Itaú - agência 0090 – contas nºs 53047-8 e 52365-5

Resta, ainda, analisar a alegação da recorrente de que reside em local em que não há a entrega regular de correspondências. Caso tal alegação venha a prosperar, implicaria no cancelamento do agravamento da multa de ofício.

Pois muito bem. Durante o procedimento fiscal a contribuinte foi cientificada de quatro Termos de Intimação e/ou Termos de Reintimação, fls. 168, 202, 458 e 468, mediante via postal, conforme Avisos de Recebimentos - AR, fls. 169, 203, 467 e 480. Observe-se que todas as correspondências foram encaminhadas para o endereço cadastral da contribuinte, entretanto, a contribuinte não atendeu à nenhuma das intimações.

Vale observar que o Auto de Infração e a decisão de primeira instância foram encaminhadas para a contribuinte também por via postal, para o mesmo endereço para o qual enviou-se as intimações, AR, fls. 499 e 536. Contudo, no caso do Auto de Infração e da decisão de primeira instância, tem-se que a contribuinte, dentro do prazo legal de trinta dias, apresentou-se à Repartição Fiscal, munida, conforme o caso, da impugnação e do recurso.

Tais fatos, conduzem à conclusão de que a contribuinte optou por não atender às intimações formuladas pela autoridade fiscal, dando o silêncio como resposta. Tal conduta corresponde àquela descrita no item “a” do parágrafo 2º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Assim, correto o procedimento da autoridade fiscal ao exigir a multa de ofício agravada.



Ante o exposto, VOTO por DAR provimento PARCIAL ao recurso para excluir da tributação, no ano-calendário de 1998, os depósitos bancários das contas conjuntas (Banco Real – 13593781-9 e Unibanco – 636932-9), cujo somatório é R\$ 109.048,96 (R\$ 74.425,82 + R\$ 34.623,14) e desqualificar a multa de ofício, relativamente aos depósitos realizados nas contas-correntes nºs 53047-8 e 52365-5, da agência 0090 do Banco Itaú.

Sala das Sessões-DF, em 16 de dezembro de 2008.

  
NÚBIA MATOS MOURA

## Voto Vencedor

Conselheiro ALEXANDRE NAOKI NISHIOKA, Redator designado

Em que pese o respeitável entendimento da ilustre Conselheira Relatora quanto à questão da decadência, entendo que é aplicável, no presente caso, o prazo decadencial de 5 (cinco) anos previsto no artigo 150, §4º., do CTN, pois, à regra geral do artigo 173, I, o Código estabeleceu justamente a exceção contida no artigo 149, V.

É o que passo a demonstrar.

Inicialmente, necessário se faz inicialmente transcrever alguns artigos do CTN que tratam do lançamento e da decadência. São eles:

“Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.”

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.”

...

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

...

V – quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

...

VII – quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

...

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.

...

Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

...

V – a prescrição e a decadência;

...

VII – o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no art. 150 e seus §§ 1º e 4º;

...

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I – do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

...”

Várias conclusões podem ser extraídas a partir da interpretação sistemática desses dispositivos do Código:

(a) desde sua definição, o lançamento é considerado expressamente um procedimento administrativo (art. 142, *caput*) ou uma atividade administrativa (art. 142, parágrafo único), inclusive o lançamento por homologação (art. 149, V, e 150, *caput*);

(b) esse procedimento ou atividade consiste em “verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo” (art. 142, *caput*), independentemente da modalidade de lançamento;

(c) a diferença é que, no lançamento por homologação, praticamente toda essa atividade é realizada pelo contribuinte ou responsável, cabendo à autoridade administrativa homologá-la;

(d) o artigo 149 trata das hipóteses que autorizam o lançamento de ofício, dentre as quais aquelas previstas nos incisos V e VII, ou seja, (d.1) “omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte” (lançamento por homologação) e (d.2) ação do sujeito passivo ou de terceiro em benefício daquele “com dolo, fraude ou simulação”;

(e) o lançamento por homologação está definido no artigo 150, sendo que “o dever de antecipar o pagamento”, não o efetivo pagamento, faz parte do conceito legal daquele (art. 150, *caput*);



(f) o pagamento antecipado é modalidade de extinção do crédito tributário, sob condição resolutiva da homologação do lançamento (150, §1.º, c/c art. 156, VII);

(g) no lançamento por homologação, homologa-se a atividade (art. 150, *caput*, *in fine*) ou o procedimento (art. 150, §§ 1.º e 4.º, c/c art. 156, VII, *in fine*) realizado pelo sujeito passivo;

(h) referida homologação pode ser tácita, com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contado da ocorrência do fato gerador (art. 150, §4.º);

(i) se não homologado esse procedimento, necessário se faz o lançamento de ofício de que trata o artigo 149, V;

(j) o artigo 156 distingue os casos de decadência (V), de pagamento antecipado e de homologação do lançamento (VII);

(k) o prazo de decadência a que se refere o artigo 156, V, é o do artigo 173, I, do CTN, enquanto que a homologação do lançamento se dá na forma do §4.º do artigo 150;

(l) o artigo 150, §4.º, é aplicável apenas ao lançamento de ofício previsto expressamente no inciso V do artigo 149, decorrente de “omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte” (lançamento por homologação), não alcançando os casos de ação do sujeito passivo ou de terceiro em benefício daquele “com dolo, fraude ou simulação”;

(m) “omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte” (lançamento por homologação) abrange tanto a falta de pagamento como o pagamento a menor de tributo;

(n) apenas as circunstâncias que não se encaixem na expressa previsão contida no artigo 149, V, estão sujeitas ao artigo 173, I.

A meu ver, essas constatações afastam a assertiva segundo a qual o artigo 173, I, regula indistintamente o prazo decadencial relativo a todos os lançamentos de ofício.

Como se viu, nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, por força do artigo 149, V, o lançamento de ofício deve ser realizado pela autoridade administrativa tanto no caso de omissão como de inexatidão “por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte” (lançamento por homologação), o que significa dizer que quando houve falta de pagamento ou pagamento a menor, é obrigatório o lançamento de ofício.

Para essas situações de ausência de pagamento ou de pagamento parcial de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, o Código estabelece o prazo do §4.º do artigo 150, ressalvando tão-somente aquelas em que se verifique “dolo, fraude ou simulação”, que, nos termos do artigo 149, VII, também autorizaria o lançamento de ofício.

Aliás, se o artigo 173, I, abrangesse todas as hipóteses de lançamento de ofício, a ressalva contida na parte final do artigo 150, §4.º, seria absolutamente desnecessária, uma vez que a comprovação de “dolo, fraude ou simulação” também impõe o lançamento de ofício pela autoridade administrativa, a teor do artigo 149, VII.

Se o legislador não usa palavras inúteis, o disposto na parte final do § 4º. do artigo 150 só pode significar que, nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, o único caso de lançamento de ofício que autoriza a incidência do artigo 173, I, é o de “dolo, fraude ou simulação”.

Muito difundida também tem sido a idéia de que o artigo 150, §4º., aplica-se apenas quando tenha sido feito pagamento antecipado pelo sujeito passivo, pois, não havendo tal pagamento, qualquer que seja seu valor, a autoridade não terá o que homologar, submetendo-se a hipótese ao regime do artigo 173, I.

Não obstante, conforme se procurou demonstrar, o Código exige expressamente, nas situações do artigo 150, a homologação de todo o procedimento, de toda a atividade de “lançamento”, que consiste, na definição do artigo 142, em “verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo” (art. 142, *caput*).

A antecipação do pagamento é referida apenas como modalidade de extinção do crédito tributário, sob condição resolutória da ulterior homologação do procedimento de lançamento, ou seja, de toda atividade que culminou no pagamento a menor ou mesmo no não recolhimento do tributo.

O que importa, para o Código, é que a legislação do tributo atribua ao contribuinte ou responsável “o dever de antecipar o pagamento” do tributo, independentemente deste ser realizado ou não. É dizer, a exigência tributária é que deve estar sujeita ao lançamento por homologação, não sendo condição necessária para a incidência do artigo 150, §4º., a realização de qualquer antecipação.

Até porque todas as vezes que o Código se referiu à homologação, nos artigos 150, *caput* e §§1º. e 4º., e 156, VII, fez menção à atividade ou ao procedimento de lançamento, nunca ao pagamento antecipado.

Se isso não bastasse, o CTN sempre distinguiu “pagamento antecipado” e “homologação do lançamento” (artigos 150, *caput* e §§1º. e 4º., e 156, VII), tendo utilizado essas expressões lado a lado, no mesmo dispositivo (artigo 150, §1º., e 156, VII), sem nunca se referir à homologação do pagamento antecipado.

E não poderia ser de outra forma, pois, nos tributos sujeitos a essa espécie de lançamento, existem diversas situações que acarretam o não pagamento de determinada exação, como imunidades, isenções, não-incidências, alíquotas zero, créditos acumulados etc. Por vezes, o lançamento de ofício decorrente do não pagamento do tributo também tem origem em vício na qualificação dos fatos pelo sujeito passivo.

Em qualquer uma dessas hipóteses, a atividade do contribuinte ou responsável está sim sujeita à homologação pela autoridade administrativa, de acordo com o artigo 150.

Um exemplo prático poderá ajudar a elucidar a questão: no caso do IRPF, tributo sujeito ao lançamento por homologação, determinado contribuinte assalariado não paga o tributo sobre determinado rendimento, declarando ao final do exercício que aquele rendimento era isento ou não tributável.



É correto dizer que, no caso, não se estaria sujeito ao prazo do artigo 150, §4.º, só porque não houve pagamento daquele específico rendimento? Seria possível desmembrar o fato gerador e considerar que apenas aquele rendimento não oferecido à tributação determinaria a aplicação do artigo 173, I, ainda que vários outros valores tenham sido recolhidos antecipadamente a título de IRPF ou mesmo IRRF?

Outra pergunta se impõe: por que somente aqueles que não pagaram o imposto estão sujeitos ao prazo do artigo 173, I, enquanto que todos os que recolheram a menor (inclusive valores ínfimos) devem observar o prazo do artigo 150, §4.º, quando se sabe que ambos os casos ensejam o lançamento de ofício, nos termos do mesmo artigo 149, V, do CTN?

A propósito, deve-se ressaltar que o argumento segundo o qual o *caput* do artigo 150 determinaria a homologação do pagamento antecipado, já que a expressão “atividade assim exercida pelo obrigado” poderia referir-se à antecipação, é incompatível com o disposto no artigo 149, V, de acordo com o qual o lançamento de ofício deve ser efetuado pela autoridade administrativa “quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte”.

De fato, se a omissão ou a inexatidão mencionadas no artigo 149, V, dizem respeito ao “exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte”, percebe-se que o pagamento em si não é requisito para que o tributo esteja sujeito ao lançamento por homologação. Homologa-se, isto sim, a atividade, o procedimento levado a efeito pelo sujeito passivo, não o pagamento propriamente dito, que pode ou não ocorrer.

O que se quer deixar muito claro é que a interpretação do *caput* do artigo 150 não pode ser feita isoladamente, pois, como se diz, “o direito não se interpreta em tiras”. Deve ser feita em conjunto com o artigo 149, V, e com todos os outros dispositivos do Código que tratam da matéria, especialmente os artigos 142, *caput* e parágrafo único, 149, V e VII, 150, §§1.º e 4.º, 156, V e VII, e 173, I.

Ainda que não nos caiba “psicanalisar os eminentes representantes da Nação”, não me parece, outrossim, que tenha sido intenção do legislador sujeitar todos os casos de lançamento de ofício (art. 149) ao artigo 173, I, do CTN.

Isto porque tanto o “Anteprojeto de autoria do Prof. Rubens Gomes de Sousa, que serviu de base aos trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional”, de 1954, como o projeto de lei encaminhado ao Presidente da República previam apenas o prazo decadencial de que trata o artigo 173, I, do nosso Código em vigor.

O disposto no atual artigo 150, §4.º, quanto à homologação tácita não constou nem do anteprojeto nem do projeto de lei. Foi incluído posteriormente, como exceção ao nosso artigo 173, I, que seria aplicável indistintamente a todas as modalidades de lançamento.

Assim, ao excepcionar o lançamento por homologação da regra geral até então projetada, o legislador pretendeu dar à hipótese prevista atualmente no artigo 149, V, tratamento diferenciado, consubstanciado no regime de que trata nosso artigo 150, §4.º.

Não se deve esquecer, ainda, que, além da interpretação sistemática dos dispositivos do CTN, no caso específico, tratando-se de exceção, deve-se interpretar restritivamente os artigos 149, V, e 150, *caput* e §§1.º e 4.º, ou, nos dizeres do artigo 111 do



Código, "literalmente". E a interpretação literal destes, como se viu, também nos permite concluir que tendo ou não havido pagamento antecipado, aplica-se aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação o prazo decadencial de 5 (cinco) anos, contado a partir da data da ocorrência do fato gerador.

Nem se alegue ainda que o legislador pretendeu estabelecer um prazo menor de decadência apenas para os casos em que o contribuinte tenha feito algum pagamento antecipado, pois tal antecipação facilitaria o trabalho de investigação da autoridade administrativa.

Isto porque tal propósito, mesmo que tivesse existido, não se manifestou no texto do Código; ao contrário, como se extrai da interpretação sistemática e gramatical dos artigos 142, *caput* e parágrafo único, 149, V e VII, 150, *caput* e §§1º. e 4º., 156, V e VII, e 173, I, nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, o prazo do §4º. do artigo 150 é aplicável inclusive quando não houver pagamento.

Lembro aqui a advertência feita pelo Ministro Aliomar Baleeiro:

*"Não me cabe, Sr. Presidente, psicanalisar os eminentes representantes da Nação.*

...

*Não entro, Sr. Presidente, na apreciação da justiça da lei. Desde que aceitei um posto neste Supremo Tribunal Federal, com muita honra para mim lembrei-me de que na minha mocidade me tinham ensinado aquela regra sovadíssima, de D'Argentré: não julgo a lei, julgo segundo a lei.*

...

*Acho que os membros do Congresso, responsáveis pela política legislativa do País, podem exigir que apliquemos cegamente a todas as leis que forem constitucionais, boas ou ruins. Quem se queixar da justiça da lei, que vá às eleições e substitua os Deputados e Senadores. Nosso papel não é fazer leis, mas justiça segundo as leis constitucionais." (STF, Tribunal Pleno, RE n.º 62.739-SP, Relator Ministro Aliomar Baleeiro, j. em 23.8.67, in RTJ 44/55-59)*

É por esses motivos que ousou divergir da ilustre Conselheira Relatora quanto à questão da decadência, votando pelo ACOLHIMENTO DA DECADÊNCIA em relação aos fatos geradores ocorridos durante o ano-calendário de 1998, considerando-se que, no caso específico dos autos, esta Segunda Câmara decidiu desqualificar a multa, nos termos do voto da ilustre Conselheira Relatora, e que o lançamento de ofício foi efetuado após o decurso do prazo de 5 (cinco) anos de que trata o §4º do artigo 150 do CTN.

Sala das Sessões-DF, 16 de dezembro de 2008.

  
ALEXANDRE NAOKI NISHIOKA