



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

Processo nº 10768.008821/2004-16
Recurso nº 153.827 Voluntário
Matéria IRPF
Acórdão nº 104-22.994
Sessão de 24 de janeiro de 2008
Recorrente AMAURI FRANKLIN NOGUEIRA FILHO
Recorrida 3ª TURMA/DRJ-RIO DE JANEIRO/RJ II

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2000

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.

SANÇÃO TRIBUTÁRIA - MULTA QUALIFICADA - DECADÊNCIA - JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO - EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - Para aplicação da multa qualificada, exige-se que o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº. 4.502, de 1964. A prestação de informações ao fisco, em resposta à intimação emitida, divergentes de dados levantados pela fiscalização, a movimentação bancária desproporcional aos rendimentos declarados, mesmo de forma continuada, bem como a apuração de depósitos bancários em contas de titularidade do contribuinte no exterior não justificados, independentemente do montante movimentado, por si só, não caracteriza evidente intuito de fraude, que justifique a imposição da multa qualificada de 150%, prevista no inciso II, do artigo 44, da Lei nº. 9.430, de 1996, já que ausente conduta material bastante para sua caracterização.

Arguição de decadência acolhida.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por AMAURI FRANKLIN NOGUEIRA FILHO.

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso para, desqualificando a multa de ofício, acolher a arguição de decadência, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Pedro Paulo Pereira Barbosa e Maria Helena Cotta Cardozo, que não acolhiam a decadência, embora desqualificassem a multa de ofício.


MARIA HELENA COTTA CARDOZO
Presidente


NELSON MALLMANN
Relator

FORMALIZADO EM: 11 MAR 2008

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros HELOÍSA GUARITA SOUZA, GUSTAVO LIAN HADDAD, ANTONIO LOPO MARTINEZ e RENATO COELHO BORELLI (Suplente convocado). Ausente o Conselheiro REMIS ALMEIDA ESTOL.

Relatório

AMAURO FRANKLIN NOGEIRA FILHO, contribuinte inscrito no CPF/MF sob o nº. 624.222.277-91, com domicílio fiscal na cidade do Rio de Janeiro, Estado do Rio de Janeiro, à Rua Levi Carneiro, nº. 443 - Bairro Barra da Tijuca, jurisdicionado a DFI no Rio de Janeiro - RJ, inconformado com a decisão de Primeira Instância de fls. 926/953, prolatada pela Terceira Turma de Julgamento da DRJ no Rio de Janeiro - RJ, recorre, a este Primeiro Conselho de Contribuintes, pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 958/984.

Contra o contribuinte acima mencionado foi lavrado, em 27/12/04, o Auto de Infração de Imposto de Renda Pessoa Física (fls. 40/44), com ciência pessoal em 03/01/05 (fls. 851), exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de R\$ 126.535,39 (padrão monetário da época do lançamento do crédito tributário), a título de imposto de renda pessoa física, acrescidos da multa de lançamento de ofício qualificada de 150% e dos juros de mora de, no mínimo, 1% ao mês, calculado sobre o valor do imposto de renda, relativo ao exercício de 1999, correspondente ao ano-calendário de 1998.

A exigência fiscal em exame teve origem em procedimentos de fiscalização de Imposto de Renda, onde a autoridade lançadora entendeu haver omissão de rendimentos caracterizada por valores creditados em conta de depósito ou de investimento, mantida no exterior - conta nº. 60.956 ZT no I'UNION BANCAIRE PRIVÉE (UBP), de ZURICH/SUIÇA, em relação aos quais o contribuinte, regularmente intimado, não comprovou, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações, conforme Termo de Verificação Fiscal anexo que constitui parte integrante do Auto de Infração. Infração capitulada no artigo 42 da Lei nº. 9.430, de 1996; artigo 4º da Lei nº. 9.481, de 1997; artigo 21 da Lei nº. 9.532, de 1997 e art. 47 da Lei nº. 10.637, de 2002.

Os Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil, responsáveis pela constituição do crédito tributário, esclarecem, ainda, através do Termo de Verificação Fiscal de fls. 22/39, entre outros, os seguintes aspectos:

- que o Mandado de procedimento de Fiscalização em referência foi emitida, em 25/11/04, pela Superintendência Regional da Receita Federal ao amparo da autorização prevista no art. 906 do Decreto nº. 3.000, de 26/03/99, assim como do art. 47, da Lei nº. 10.637/2002, para reexame dos anos-calendário de 1999, 2000 e 2001, uma vez que o contribuinte em tela sofreu autuação fiscal por este Grupo Especial de Fiscalização relativamente aos anos-calendário de 1997, 1998, 1999, 2000, 2001 e 2002, consubstanciada no Auto de Infração, formalizado no processo administrativo fiscal nº. 10768.102122/2003-72;

- que se ressalte que a fiscalização em razão do acesso aos autos do processo sobredito verificou a existência dos extratos bancários da conta nº. 060956 ZT, mantida no Trust Company (DBTC), atual L'Union Bancaire Privée (UBP), apresentados pelo contribuinte na fase impugnatória, e, por conseguinte, tomamos ciência de fatos desconhecidos à época do

lançamento anterior, notadamente, uma série de depósitos bancários ao longo dos exercícios em exame;

- que indispensável mencionar que os fatos que deflagraram a abertura inicial de procedimento de fiscalização no contribuinte decorrem de processo investigatório aberto na instância judicial em que o contribuinte, entre outros auditores-fiscais da Receita Federal e fiscais de renda do Estado do Rio de Janeiro, figuram como titular de conta bancária com vultosos recursos no exterior;

- que aceita a denúncia do Ministério Público Federal, em 27/05/2003, instaurou-se a Ação Penal nº. 2003.51.01.500.281-0, cuja sentença monocrática de 1ª Instância da 3ª Vara Federal Criminal do Rio de Janeiro, exarada em 31/10/2003, condenou o contribuinte, entre outros ilícitos, por sonegação fiscal. Atualmente os autos se encontram, em fase de apelação no Tribunal Regional Federal da 2ª Região;

- que embora não convertidos para o vernáculo, indiscutível a materialidade e a consistência dos extratos bancários para as inferências obtidas pela fiscalização. Não observamos qualquer prejuízo acerca do entendimento à análise individualizada dos depósitos Trust Company (DBTC), atual Union Bancaire Privée (UBP) relativos aos anos-calendário de 1999, 2000 e 2001, e passíveis de comprovação da respectiva origem, de acordo com a legislação vigente;

- que se pode afirmar com segurança que os extratos bancários da conta no exterior apresentados são elementos de prova irrefutáveis e inquestionáveis, não podendo se sobrepor formalidades que prejudiquem a aplicação da verdade material ao valor probante desses documentos;

- que o contribuinte foi regularmente intimado com ciência via postal em 30/11/04. Em atendimento a intimação supramencionada, protocolou em 17/12/04, esclarecimento acerca da origem dos depósitos bancários em que se limita a informar que tiveram sua origem em rendimentos percebidos de pessoas jurídicas e que já teriam sido entregues à tributação conforme Declaração de Ajuste Anual Exercício 2000;

- que, assim, uma vez que o contribuinte não apresentou quaisquer documentos à fiscalização que ensejassem a comprovação irrefutável da origem dos depósitos bancários no exterior na conta bancária em referência, no ano-calendário de 1999, não resta à fiscalização senão a hipótese de caracterizar os depósitos bancários efetuados na sobredita conta do exterior como omissão de rendimentos, conforme prescreve o art. 42, da Lei nº. 9.430, de 1996;

- que importante frisar que o contribuinte apresentou Declaração de Rendimentos retificadoras para os anos-calendário de 1998 a 2001, em 23/04/03, e aderiu ao Parcelamento Especial - PAES em 15/07/03, no curso da ação fiscal que ora se reporta, e efetuou o pagamento da 1ª parcela em 31/07/03. Nas retificadoras e na DIRPF/2003, o contribuinte incluiu os seguintes rendimentos recebidos de pessoas jurídicas nominadas como 'DIVERSOS': para o exercício de 2000 = R\$ 151.932,50;

- que para o ano-calendário de 1999, os depósitos bancários efetuados na conta nº. 060.956 ZT, mantida no Discount Bank & Trust Company (DBTC), atual L Union Bancaire Privée (UBP), em Zurich, na Suíça, por falta de comprovação, com documentação hábeis e idôneos, da origem dos depósitos, constituem rendimentos tributáveis;

- que o total dos depósitos de R\$ 139.818,50, no ano-calendário de 1999, representa a omissão de rendimentos apurada pela fiscalização, uma vez que não foi comprovada a origem dos recursos;

- que, indiscutível, confirmada pelos fatos, seja no âmbito das ações fiscais efetuadas pelo Grupo Especial de Fiscalização da SRRF07, assim como, nos autos da Ação Penal em trâmite no Tribunal Regional Federal da 2 Região, a evidente conduta dolosa do contribuinte que manteve à margem das autoridades fazendárias brasileiras ao longo de anos e anos, a referida conta no exterior com movimentação de vultosos recursos totalmente incompatíveis com os rendimentos declarados e somente agora informados ao Fisco Federal e as autoridades judiciais brasileiras, motivado por força das investigações realizadas pelas autoridades policiais e Ministério Público Federal.

Em sua peça impugnatória de fls. 853/879, apresentada, tempestivamente, em 25/01/05, instruído pelos documentos de fls. 881/883, o autuado se indispõe contra a exigência fiscal, solicitando que seja acolhida à impugnação para tornar insubsistente o auto de infração, com base, em síntese, nos seguintes argumentos:

- que face ao acima exposto, e tendo em vista que, tanto o auto de infração já lavrado, como o que certamente ainda o será, tem relação direta com aquele que originou o processo nº. 10768.102122/2003-72 e que está para se apreciar pelo Conselho de Contribuintes, haja vista se referirem a anos-calendário coincidentes, e supostas infrações que certamente elidiriam as constantes daquele processo ou vice versa. Como por exemplo: “depósitos Sem Comprovação da Origem” suprem “Acréscimo Patrimonial a Descoberto”, e assim por diante, entende o impugnante ser essencial para o bom andamento dos trabalhos, que se proceda à análise dos autos de forma conjunta;

- que a fim de sintetizar e esclarecer, ainda que sob o risco de parecer repetitivo, pois tudo já foi mencionado na peça impugnatória e recurso voluntário relativos ao processo nº. 10768.102122/2003-72, o impugnante informa: (a) em 23/04/03, portanto, antes de qualquer procedimento fiscal, retificou, espontaneamente suas declarações de IRPF relativas aos anos calendários de 1998 a 2001, totalmente de acordo com a legislação pertinente; e (b) os débitos decorrentes destas declarações foram objeto de parcelamento especial (PAES) de que trata a Lei nº. 10.684, de 30/05/03, ao qual o impugnante aderiu tempestivamente, e se referem ao código 0211 - IRPF;

- que se saliente aqui, a enorme dificuldade enfrentada pelo impugnante em relação ao programa disponibilizado pela Secretaria da Receita Federal no que se refere ao preenchimento da Declaração do PAES; uma vez que o programa impedia a inclusão das situações específicas do impugnante, sendo necessárias adaptações muitas vezes inadequadas ao caso, gerando um infinidade de dúvidas e obrigando a soluções que, certamente, conduziram o usuário a incorreções indesejadas, para efetivar o exercício do seu direito;

- que na realidade o código que se tentou utilizar era o 0211. Todavia, para se ter acesso a esse código, o programa exigia que a Declaração de Ajuste Anual fosse retificada, o que não era possível, por se tratar de Ação Fiscal em curso, razão pela qual o programa não aceitava o registro neste código;

- que, o impugnante, em abril de 2003, portanto, bem antes do início de qualquer ação fiscal, retificou suas declarações de Imposto de Renda relativas aos anos-calendário de

1998 a 2001 com vista a promover o lançamento de valores não declarados anteriormente. Além disso, procedeu à entrega, no prazo normal, da declaração anual de ajuste original relativa ao ano-calendário de 2002;

- que, em seguida, no dia 30 de maio, foi editada a Lei nº. 10.684, que regulamentou o Parcelamento Especial (PAES), tendo o impugnante a ele aderido no dia 15/07/03, confessando de forma irrevogável e irretratável, sua dívida perante a Fazenda Pública. Então no momento da lavratura do Auto de Infração, em dezembro de 2003, como o parcelamento especial já estava deferido, não subsistiam razões jurídicas para a autuação;

- que o Auto de Infração em epígrafe contraria o disposto no art. 150, § 4º da Lei nº. 5.172 de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), pois o período para constituição de créditos tributários referentes aos fatos geradores ocorridos de 01 de maio de 1999 a 30 de dezembro de 1999 decaiu no período de 01 de junho de 2004 a 01 de janeiro de 2005, respectivamente, tornando-se nulo o lançamento, efetivado através da lavratura do presente Auto de Infração em 03/01/05;

- que o impugnante esclarece, mais uma vez, que os valores dos depósitos se referem a rendimentos recebidos de pessoas jurídicas e que, na ausência de documentação e com o propósito de regularizar sua situação, converteu tais valores para Reais, de conformidade com o que preceitua a legislação, oferecendo-os, em seguida à tributação;

- que em 23/04/03, portanto antes de qualquer procedimento fiscal, com base em suas anotações, pois ainda não possuía os extratos bancários, decidiu regularizar sua situação, retificando suas Declarações Anuais de Ajuste;

- que converteu os valores dos depósitos de dólares norte-americanos para reais, tudo de conformidade com a legislação pertinente, e os ofereceu à tributação. Na falta de lugar específico efetuou o lançamento como diverso entendendo que o importante era oferecê-los à tributação;

- que consideraram, no item 1 do auto de infração relativo ao processo nº. 10768-102122/2003-72, no ano-calendário 1999, o valor de R\$ 151.932,50 como omissão de rendimentos recebidos de pessoas jurídicas, desconsiderando, sem qualquer previsão legal, a Declaração de Ajuste Anual retificadora;

- que após a reabertura da fiscalização, diga-se de passagem, sem nenhuma motivação, consideraram o valor dos depósitos R\$ 139.818,500 como presunção de omissão de receita;

- que quanto às elucubrações de que tenha havido dolo, para justificar a qualificação da multa para 150%, os agentes do fisco apresentam simplesmente uma pífia argumentação;

- que, preliminarmente, cabe ressaltar que aos fiscais atuantes não caberia, sequer, citar a aludida Ação Penal, pois, abstraindo-se quaisquer outras razões ou motivos, trata-se de um outro processo que ainda se encontra em fase de tramitação na justiça e, portanto, reporta-se a uma sentença ainda não transitada em julgado.

Após resumir os fatos constantes da autuação e as principais razões apresentadas pelo impugnante, a Terceira Turma de Julgamento da DRJ no Rio de Janeiro - RJ decide julgar

procedente o lançamento mantendo na íntegra o crédito tributário lançado, com base, em síntese, nas seguintes considerações:

- que o contribuinte, inicialmente, se insurge contra a autuação alegando que a ação fiscal foi reaberta, sem motivação, tendo em vista que o Auto de Infração teria relação direta com aquele que originou o processo nº. 10768.102122/2003-72. Reputa como essencial a análise dos autos de forma conjunta por referirem-se ao mesmo período e as supostas infrações elidirem as constantes do outro processo, e vice-versa;

- que se esclareça que a reabertura da ação fiscal foi autorizada mediante o documento de fl. 06, em 24/11/04, de acordo com o artigo 906 do Decreto nº. 3.000, de 26/03/99, não cabendo questionamento a esse respeito;

- que incabível, da mesma forma, a análise conjunta dos autos. Não há nenhum impedimento legal para que o mesmo ano-calendário seja objeto de mais de uma autuação. É dever da Autoridade Autuante, ao tomar conhecimento de fatos desconhecidos à época do lançamento, que impliquem em apuração de crédito tributário, efetuar novo lançamento;

- que, inicialmente, o contribuinte argumenta que o Auto de Infração contraria o disposto no artigo 150 do Código Tributário Nacional - CTN por ter sido a exigência de créditos tributários, correspondente aos fatos geradores do imposto de renda ocorridos de 01/05/99 a 30/12/99, alcançada pela decadência, no período de 01/06/04 a 01/01/05, tornando nulo o lançamento em 03/01/05;

- que na modalidade de lançamento por homologação, configurando o evidente intuito de fraude definido nos termos dos arts. 71 72 e 73 da Lei nº. 4.502, de 1964, aplicar-se-á a regra geral de decadência prevista no art. 173, inciso I, do CTN, iniciando-se o perus decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte;

- que logo, no presente caso, para o exercício 2000, ano-calendário de 1999, o prazo decadencial teve início em 01/01/2001, encerrando-se em 31 de dezembro de 2005. Como o lançamento foi efetivado em 28/12/004, quando da ciência do contribuinte em seu domicílio legal, ou seja, no local de exercício de sua função pública (fl. 45), já que após várias tentativas não foi possível cientificá-lo em sua residência (fl. 21), não há que se cogitar em decadência;

- que o lançamento do crédito tributário compreende a autuação com base na omissão de rendimentos caracterizados por depósitos bancários de origem não comprovada, no ano calendário de 1999, infração essa que se encontra detalhada na descrição dos fatos e enquadramento legal, fl. 42, e no Termo de Verificação Fiscal, fls. 22 a 39, partes integrantes do Auto de Infração;

- que cabe inicialmente considerar, antes de dar início à análise dos argumentos apresentados na peça contestatória relacionados diretamente à infração, a questão da suposta espontaneidade adquirida em função da apresentação de Declarações Retificadoras e Adesão ao Parcelamento Especial (PAES);

- que, inicialmente, destaca-se que a “espontaneidade” pressupõe que tenha havido confissão de fato não conhecido, que devesse ser comunicado. No presente caso, já era de conhecimento público o fato que motivou a entrega das declarações retificadoras. A

confissão do fato não foi feita pelo contribuinte, uma vez que o fato já havia sido denunciado por terceiros, em data anterior à apresentação das declarações retificadoras. Logo, sob esse aspecto, não há que se falar em espontaneidade;

- que há que se destacar que não existiu qualquer contradição no fato de a Fiscalização ter considerado como omissão de rendimentos os valores que constaram nas declarações retificadoras, tendo em vista que tais retificadoras, como já relatado acima, não se prestaram à confissão de dívida;

- que nos autos do processo nº. 10768.102122/2003-72, a autoridade autuante, com o intuito de verificar a veracidade das informações declaradas pelo contribuinte, o intimou, em várias oportunidades, para que discriminasse os rendimentos supostamente percebidos junto a pessoa jurídicas, distinguidas na Declaração de Ajuste Anual como "Diversos", informando a importância auferida mensalmente e as respectivas fontes pagadoras, bem como comprovasse, mediante documentação hábil e idônea, o vínculo da percepção dos rendimentos, obtendo unicamente como resposta que não possuía documentação comprobatória;

- que, no presente caso, da mesma forma, a autoridade autuante intimou o contribuinte a comprovar a origem dos recursos dos depósitos efetuados no Discount Bank & Trust Company (DBTC). Em resposta, o contribuinte declarou que a origem dos depósitos se referiam a rendimentos recebidos de pessoas jurídicas e que na ausência de documentação com a finalidade de regularizar a situação, os depósitos foram convertidos em reais e oferecidos à tributação na Declaração de Ajuste Anual - DIRPF como "Diversos" (fl.19);

- que, dessa forma, a autoridade autuante, nos autos do processo nº. 10768.102122/2003-72, de acordo com o Termo de Verificação Fiscal, na ausência de documentação comprobatória quanto à origem dos rendimentos, da discriminação das pessoas jurídicas que teriam efetuado os pagamentos para que pudesse interpelá-las quanto a sua existência, da inexistência de registro de retenção na fonte no sistema interno de informações da Secretaria da Receita Federal, e da percepção da tentativa do contribuinte de desviar-se da obrigação da antecipação mensal do imposto, entendeu tratar-se de rendimentos sujeitos a tributação de carnê-leão;

- que, diante dos fatos, caberia ao contribuinte a produção de prova contrária, relativamente à origem da percepção dos rendimentos, não só pelo fato de tê-los recebidos, bem assim por estar obrigado a manter os controles necessários à sua identificação. Portanto, caberia ao contribuinte, e não ao fisco, o dever de provar a origem dos rendimentos percebidos, pois o elevado montante auferido e a ausência de registro de retenção de imposto na fonte nos sistemas da Secretaria da Receita Federal deram à sua tributação como rendimentos sujeitos a tributação de carnê-leão;

- que no processo ora em apreciação, a autoridade efetuou o lançamento tendo em vista que o contribuinte não logrou comprovar, mediante documentação hábil e idônea, coincidente em datas e valores, a origem dos valores depositados/creditados em sua conta bancária no exterior;

- que quanto à suposta espontaneidade do contribuinte em razão do ingresso no PAES, o parágrafo 1º do art. 7º do Decreto nº. 70.235, de 1972, dispõe que o início do

procedimento fiscal exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação, a dos demais envolvidos nas infrações verificadas;

- que se verifica que no presente caso, quanto o contribuinte formalizou o pedido de Parcelamento Especial PAES, 15/07/2003 (fls. 660 a 666 - volume IV), já se encontrava sob procedimento de fiscalização, que se iniciou em 13/06/2003 com a ciência do Termo de Início de Ação Fiscal (fls. 251 a 252 do volume II), excluindo, portanto, sua espontaneidade;

- que o contribuinte declara que os valores dos depósitos efetuados na conta bancária no exterior se referem a rendimentos recebidos de pessoas jurídicas e que, na ausência de documentação, e com o propósito de regularizar sua situação, converteu tais valores para reais, em conformidade com que preceitua a legislação, oferecendo-os, em seguida à tributação nas Declarações Anuais de Ajuste Retificadoras. Alega ainda, que na falta de lugar específico efetuou o lançamento como "Diversos", entendendo que o importante era oferecê-los à tributação;

- que, no caso vertente, a autoridade autuante agiu com acerto. Diante do início de omissão de rendimentos detectado através da movimentação financeira objeto da autuação em tela, operou a inversão do ônus da prova, cabendo ao contribuinte, a partir de então, provar a inocorrência do fato ou justificar sua existência;

- que se esclareça que a argumentação utilizada pelo contribuinte não tem como afastar a tributação. Para fazer prova, além de se fazer necessária a vinculação entre datas e valores registrados nos extratos bancários e nos documentos que supostamente lhe teriam servido de suporte, e de se conhecer o remetente do numerário, faz mister a comprovação mediante documentação hábil e idônea, sob que título se deu a entrada de recursos - pagamentos, empréstimos obtidos, devolução de empréstimos concedidos, distribuição de lucros e dividendos, honorários, alienação de bens, etc. - ou seja, qual a natureza do rendimento;

- que tendo em vista os argumentos apresentados pelo contribuinte de que o Auto de Infração presente nos autos teria relação direta com aquele que originou o processo nº. 10768.102122/2003-72, em sessão de julgamento realizada em 18 de fevereiro de 2005, os julgadores resolveram à época, por unanimidade, converter o julgamento em diligência, para que a DIFIS II/DRF Rio de Janeiro esclarecesse em relatório conclusivo, se os depósitos (créditos) bancários relativos ao ano-calendário de 1999, referentes à conta nº. 060956 ZT, mantida no Discount Bank & Trust Company (DBTC), atual L'Union Bancaire Privée (UBP), na Suíça, relacionados no "Demonstrativo de Valores Depositados/Creditados pela Pessoa Física" (fl. 16), teriam sido de outra forma considerados nos itens 7 e 24 do Demonstrativo Mensal de Evolução Patrimonial - 1999, fls. 615 a 620 (Volume IV);

- que a autoridade autuante, às fls. 907 a 909, considera que as duas infrações são distintas e independentes e o que foi tributado no presente processo, à luz do art. 42 da Lei nº. 9.430, de 1996, foram os valores creditados em conta de depósito ou investimento mantida junto à instituição financeira no exterior, em relação aos quais o titular, regularmente intimado, não comprovou, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações;

- que se justifica que, no processo 10768.102122/2003-72, pela indisponibilidade, na ocasião, dos saldos mensais da conta corrente no exterior, esses créditos bancários, tratados como omissão de rendimentos, não foram alcançados pela tributação da infração do acréscimo patrimonial a descoberto no ano-calendário de 1999. Contudo, reconhece que, não obstante, a infração ora apurada nos autos do presente processo, de omissão de rendimentos em razão da não comprovação da origem de depósitos bancários no exterior, conviver plenamente com o acréscimo patrimonial a descoberto, imprescindível seria a realização de ajustes no Demonstrativo de Evolução Patrimonial com o ingresso desses rendimentos omitidos, ou seja, fazer-se-ia necessário se considerar os saldos iniciais e finais mês a mês dos saldos bancários para alcançar a verdade material do lançamento relativo ao acréscimo patrimonial a descoberto, de forma a evidenciar de maneira inequívoca a efetiva disponibilidade de recursos;

- que o fato de o contribuinte movimentar conta bancária no exterior, sem o conhecimento da administração tributária, revela seu intuito doloso ao ocultar o seu verdadeiro patrimônio e rendimentos ao fisco, bem como a reiterada omissão de sua existência pretendeu impedir o conhecimento, por parte do fisco, da ocorrência do fato gerador do imposto, configurando, portanto, sonegação nos termos do art. 71, inciso I, da Lei nº. 4.502, de 1964, ensejando a aplicação do disposto no art. 44, inciso II, da Lei nº. 9.430, de 1996.

A decisão de Primeira Instância está consubstanciada nas seguintes ementas:

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 2000

Ementa: DECADÊNCIA.

Na ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a regra aplicável na contagem do prazo decadencial é a contida no art. 173, I, do Código Tributário Nacional, iniciando-se o prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

ÔNUS DA PROVA.

Uma vez constituído o crédito tributário, cabe ao contribuinte demonstrar, mediante provas contrárias, a improcedência do lançamento.

MEIOS DE PROVA.

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

IMPUGNAÇÃO. PROVAS.

A impugnação deve ser instruída com os elementos de prova que fundamentem os argumentos de defesa. A simples alegação desacompanhada dos meios de prova que a justifiquem não é eficaz.

ESPONTANEIDADE. CONFISSÃO DE DÉBITOS NO ÂMBITO DO PAES.

Considera-se não espontânea a confissão de débitos efetuada no âmbito do PAES, se, no momento da homologação do pedido de parcelamento, a pessoa física ou jurídica encontrava-se sob fiscalização.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS - DEPÓSITO BANCÁRIO - ART. 42 DA LEI nº. 9.430/96.

Cabível a tributação de depósito bancário em relação ao qual a pessoa física ou jurídica, regularmente intimada, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos, assim como a que título se deu sua percepção.

MULTA QUALIFICADA

Cabível a imposição da multa qualificada de 150%, prevista no art. 44, II, da Lei nº. 9.430/1996, restando demonstrado que o procedimento adotado pelo sujeito passivo enquadra-se, em tese, dentre as hipóteses tipificadas nos artigos 71, 72 e 73, da lei nº. 4.502, de 1964.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

As decisões administrativas não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aplicam a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão..

Lançamento Procedente.”

Cientificado da decisão de Primeira Instância, em 04/04/06, conforme Termo constante às fls. 955/957 o recorrente interpôs, tempestivamente (02/05/06), o recurso voluntário de fls. 958/984, instruído pelos documentos de fls. 986/995, no qual demonstra irresignação contra a decisão supra ementada, baseado, em síntese, nos mesmos argumentos apresentados na fase impugnatória.

É o Relatório.



Voto

Conselheiro NELSON MALLMANN, Relator

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

A discussão neste colegiado se prende a preliminar de decadência do exercício de 2000 e, no mérito, a discussão se prende sobre o artigo 42 da Lei nº. 9.430, de 1996, que prevê a possibilidade de se efetuar lançamentos tributários por presunção de omissão de rendimentos, tendo por base os depósitos bancários de origem não comprovada.

Quanto a preliminar de decadência, levantada pelo suplicante, sob o argumento de que o lançamento de imposto de renda das pessoas físicas é por homologação, estou com a corrente que entende 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, entendo, que numa situação normal, ou seja, sem qualificação da multa de lançamento de ofício, o imposto lançado se encontrava, a princípio, alcançado pelo prazo decadencial na data da ciência do auto de infração (03/01/05 - fls. 883), de acordo com a regra contida no artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional.

Desta forma, em situações como dos autos é de suma importância se analisar, inicialmente, a possibilidade da qualificação da multa de lançamento de ofício, já que a análise do prazo decadencial depende da possibilidade ou não da multa ser qualificada.

Neste processo, em especial, se faz necessário ressaltar, que independentemente do teor da peça impugnatória e da peça recursal incumbe a este colegiado, verificar o controle interno da legalidade do lançamento, bem como, observar a jurisprudência dominante na Câmara, para que as decisões tomadas sejam as mais justas possíveis, dando o direito de igualdade para todos os contribuintes.

Não tenho dúvidas, que quando se trata de questões preliminares, tais como: nulidade do lançamento, decadência, erro na identificação do sujeito passivo, intempestividade da petição, erro na base de cálculo, aplicação de multa, etc, são passíveis de serem levantadas e apreciadas pela autoridade julgadora independentemente de argumentação das partes litigantes.

Faz se necessário esclarecer, que o julgador independe de provocação da parte para examinar a regularidade processual e questões de ordem pública aí compreendido o princípio da estrita legalidade que deve nortear a constituição do crédito tributário.

Assim sendo, neste processo, se faz necessário à evocação da justiça fiscal, no que se refere à multa qualificada aplicada, decorrente do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, que prevê sua aplicação nos casos de evidente intuito de fraude, conforme farta Jurisprudência

emanada deste Egrégio Primeiro Conselho de Contribuintes, bem como da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

O auto de infração noticia a aplicação da multa de lançamento de ofício qualificada de 150%, sob argumento da existência de omissão de rendimentos caracterizada por valores creditados em conta de depósito ou de investimento, mantida em instituição financeira, notadamente no Discount Bank And Trust Company, que atualmente se chama L'Union Bancaire Privée - Suíça, em relação aos quais o contribuinte, regularmente intimado, não comprovou, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações. Sendo, que o principal motivo para a qualificação da multa foram os valores depositados na conta da Suíça e ocultados do Fisco Federal por vários anos, sendo informados somente nas Declarações Retificadoras apresentadas em 23/04/03, data posterior às denúncias amplamente veiculadas na imprensa e, após iniciada a ação penal nº. 2003.51.01.500281-00, na qual o contribuinte figura nos autos do processo como réu.

Assim, verifica-se que a autoridade lançadora entendeu ser perfeitamente normal aplicar a multa de lançamento de ofício qualificada na constatação de omissão de rendimentos apurados através de depósitos bancários não comprovados, sob o argumento que nesses casos é possível inferir que o contribuinte deixou deliberadamente de informar rendimentos auferidos em sua Declaração de Ajuste Anual valores que transitaram em contas bancárias representativas de rendimentos tributáveis ocasionando o retardamento do imposto a pagar, com habitualidade e em valores expressivos, bem como prestou informações ao fisco, em resposta à intimação, divergente de dados levantados pela fiscalização com intuito de reduzir o seu imposto de renda, formando a convicção de que a multa de ofício qualificada é aplicável já que está comprovado nos autos a intenção dolosa e fraudulenta na conduta adotada pelo contribuinte, com o propósito específico de impedir ou retardar o conhecimento das infrações, ocultando Rendimentos auferidos e não declarados, sendo que estes valores somente foram informados nas Declarações Retificadoras apresentadas em 23/04/03, data posterior às denúncias amplamente veiculadas na imprensa e, após iniciada a ação penal nº. 2003.51.01.500281-00, na qual o contribuinte figura nos autos do processo como réu.

Ora, com a devida vênia, a prestação de informações ao fisco, em resposta à intimação divergente de dados levantados pela fiscalização ou a falta de inclusão, na Declaração de Ajuste Anual, de valores que transitaram em contas bancárias, de titularidade do recorrente, representativas de rendimentos tributáveis ocasionando o retardamento do imposto a pagar, independentemente das mesmas pertencerem a estabelecimentos bancários sediados no Brasil ou exterior; da habitualidade e do montante utilizado, caracteriza falta simples de omissão de rendimentos, porém, não caracteriza evidente intuito de fraude, que justifique a imposição da multa qualificada de 150%, prevista no inciso II, do artigo 44, da Lei nº. 9.430, de 1996, pelas razões abaixo expostas.

Da análise, dos autos do processo, é cristalino a conclusão de que a multa qualificada foi aplicada em decorrência de que a autoridade fiscal entendeu que estaria caracterizado o evidente intuito de fraude, já que o contribuinte teria deixado deliberadamente de informar rendimentos auferidos em sua Declaração de Ajuste Anual valores que transitaram em contas bancárias no exterior representativas de rendimentos tributáveis ocasionando o retardamento do imposto a pagar, com habitualidade e em valores expressivos, bem como prestou informações ao fisco, em resposta à intimação, divergente de dados levantados pela fiscalização com intuito de reduzir o seu imposto de renda.

É de se ressaltar, que independentemente das circunstâncias que determinaram o início da ação fiscal, do fato de o Recorrente ser réu em processo criminal, por crime de corrupção e remessa de recursos ao exterior, etc., o presente lançamento se refere à omissão de rendimentos caracterizados por depósitos bancários cuja origem, no entendimento da autoridade lançadora, não foi comprovada através da apresentação de documentação hábil e idônea, conforme descrição dos fatos constante do Auto de Infração.

Assim, não há dúvidas que a qualificação da multa tem origem na falta de comprovação da origem dos depósitos bancários através da apresentação de documentação hábil e idônea.

Ora, com a devida vênia, o máximo que poderia ter acontecido é que sobre os depósitos cuja origem não foi comprovado e não informados como rendimentos tributáveis na Declaração de Ajuste Anual, deveria ser constituído o lançamento do crédito tributário respectivo a título de omissão de rendimentos (presunção legal), o que a meu ver caracterizam irregularidade simples penalizada pela aplicação da multa de lançamento de ofício normal de 75%, já que a irregularidade apontada jamais seria motivo para qualificação da multa.

Da análise dos autos do processo se verifica, que a motivação inicial para instaurar os procedimentos fiscais contra o autuado foi à ação penal registrada sob o nº. 2003.51.01.500281-00 com trâmite na Justiça Federal - Terceira Vara Federal Criminal - Seção Judiciária do Rio de Janeiro, na qual o recorrente consta nos autos do processo como um dos réus.

Verifica-se, ainda, que da ação penal referida no parágrafo acima foram extraídos elementos de prova que serviram para subsidiar o procedimento administrativo em curso, bem como em documentos fornecidos pelo próprio contribuinte. Sendo que o exame se restringiu à verificação da regularidade do tratamento tributário adotado pelo contribuinte em relação aos fatos apresentados no curso da ação penal.

De acordo com a fiscalização a irregularidade praticada pelo contribuinte é a de omissão de rendimentos caracterizada por valores creditados em contas de depósitos, mantidas em instituições financeiras no exterior, referente à propriedade da conta corrente nº. 060956 ZT, cujo fluxo financeiro naquele país (Suíça), distinguindo operações de crédito, débito e o saldo em US\$ 1.135.609,20, em 31/12/99 (fl. 12), em relação aos quais o contribuinte, regularmente intimado, não comprovou mediante documentação hábil e idônea a origem dos recursos utilizados nessas operações já na vigência do artigo 42, da Lei 9.430, de 1996.

A aplicação da multa de lançamento de ofício qualificada, decorrente do art. 44, II, da Lei nº 9.430, de 1996, atualmente aplicada de forma generalizada pela autoridade lançadora, deve obedecer toda cautela possível e ser aplicada, tão somente, nos casos em que ficar nitidamente caracterizado o evidente intuito de fraude, conforme farta Jurisprudência emanada do Egrégio Primeiro Conselho de Contribuintes, bem como da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Sem dúvida que se trata de questão delicada, pois para que a multa de lançamento de ofício se transforme de 75% em 150% é imprescindível que se configure o evidente intuito de fraude. Este mandamento se encontra no inciso II do artigo 957 do Regulamento do Imposto de Renda, de 1999, ou seja, para que ocorra a incidência da hipótese prevista no dispositivo legal referendado, é necessário que esteja perfeitamente caracterizado o

evidente intuito de fraude. Deve-se ter sempre, em mente, o princípio de direito de que a “fraude não se presume”, devem existir, sempre, dentro do processo, provas sobre o evidente intuito de fraude.

Como se vê o art. 957, II, do Regulamento do Imposto de Renda, de 1999, sucedâneo do art. 992, II, Regulamento do Imposto de Renda de 1994, que representa a matriz da multa qualificada, reporta-se aos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº. 4.502/64, que prevêem o intuito de se reduzir, impedir ou retardar, total ou parcialmente, o pagamento de uma obrigação tributária, ou simplesmente, ocultá-la.

Com a devida vênia dos que pensam em contrário, a simples omissão de receitas ou de rendimentos; a simples declaração inexata de despesas, receitas ou rendimentos; a classificação indevida de receitas / rendimentos na Declaração de Ajuste Anual ou a falta de inclusão de algum valor, bem ou direito na Declaração de Bens ou Direitos, não tem, a princípio, a característica essencial de evidente intuito de fraude.

Da mesma forma, a prestação de informações ao fisco, em resposta à intimação emitida divergente de dados levantados pela fiscalização ou a movimentação habitual de valores expressivos em contas bancárias de titularidade do contribuinte sem a devida declaração no imposto de renda (Declaração de Ajuste Anual), não evidencia o evidente intuito de fraude, que justifique a imposição da multa qualificada de 150%, prevista no inciso II, do artigo 44, da Lei nº. 9.430, de 1996.

Além do mais, o que pesa realmente no presente caso é que o lançamento foi realizado pela falta de comprovação da origem dos depósitos bancários que autoriza a presunção legal de omissão de rendimentos, porém por si só, é insuficiente para amparar a aplicação de multa qualificada. No mesmo sentido, estaria a prestação de informações contrárias das que a fiscalização teria levantado, com o objetivo de reduzir a base de cálculo tributável, motivo que poderia no máximo ser um indicativo de que sobre tais rendimentos deveria ser constituído o lançamento e cobrado o crédito tributário respectivo, mas jamais será indicativo de evidente intuito de fraude.

Nos casos de lançamentos tributários tendo por base a presunção legal de omissão de rendimento, vislumbra-se um lamentável equívoco por parte da autoridade lançadora. Nestes lançamentos, acumulam-se duas premissas: a primeira que os depósitos bancários não justificados devem ser considerados omissão de rendimentos; a segunda que a falta de inclusão dos rendimentos omitidos na Declaração de Ajuste Anual, em razão da habitualidade e expressividade, estariam a evidenciar o evidente intuito de sonegar ou fraudar imposto de renda. Quando a autoridade lançadora age deste modo, aplica, no meu modo de entender, incorretamente a multa de ofício qualificada, pois, tais infrações não possuem o essencial, qual seja, o evidente intuito de fraudar. A prova, neste aspecto, deve ser material; evidente como diz a lei.

Com efeito, a qualificação da multa, nestes casos, importaria em equiparar uma simples infração fiscal de omissão de rendimentos, detectável pela fiscalização, às infrações mais graves, em que seu responsável surrupia dados necessários ao conhecimento da fraude. A qualificação da multa, nestes casos, importaria em equiparar uma prática claramente identificada, aos fatos delituosos mais ofensivos à ordem legal, nos quais o agente sabe estar praticando o delito e o deseja, a exemplo: da adulteração de comprovantes, da nota fiscal inidônea, movimentação de conta bancária em nome fictício, movimentação bancária em nome

de terceiro ("laranja"), movimentação bancária em nome de pessoas já falecidas, da falsificação documental, do documento a título gracioso, da falsidade ideológica, da nota fiscal calçada, das notas fiscais de empresas inexistentes (notas frias), das notas fiscais paralelas, do subfaturamento na exportação (evasão de divisas), do superfaturamento na importação (evasão de divisas), etc.

O fato de alguém, pessoa jurídica, não registrar as vendas, no total das notas fiscais na escrituração, pode ser considerado, de plano, com evidente intuito de fraudar ou sonegar o imposto de renda? Obviamente que não. O fato de uma pessoa física receber um rendimento e simplesmente não declará-lo é considerado com evidente intuito de fraudar ou sonegar? Claro que não.

Ora, se nestas circunstâncias, ou seja, a simples não declaração não se pode considerar como evidente intuito de sonegar ou fraudar é evidente que nos casos de presunção legal de omissão de rendimentos é semelhante, já que a princípio, a autoridade lançadora tem o dever legal de cobrar o imposto sobre a omissão de rendimentos, já que o contribuinte está pagando imposto a menor, ou seja, deixou de declarar rendimentos auferidos e não trouxe provas para ilidir a acusação. Este fato não tem o condão de descaracterizar o fato ocorrido, qual seja, a de simples omissão de rendimentos por presunção legal.

Por que não se pode reconhecer na simples omissão de rendimentos / receitas, a exemplo de omissão no registro de compras, omissão no registro de vendas, passivo fictício, passivo não comprovado, saldo credor de caixa, suprimimento de numerário não comprovado ou créditos bancários cuja origem não foi comprovada tratar-se de rendimentos / receitas já tributadas ou não tributáveis, embora clara a sua tributação, a imposição de multa qualificada? Por uma resposta muito simples. É porque existe a presunção de omissão de rendimentos, por isso, é evidente a tributação, mas não existe a prova da evidente intenção de sonegar ou fraudar. O motivo da falta de tributação é diverso. Pode ter sido, omissão proposital, equívoco, lapso, negligência, desorganização, etc.

Se a premissa do fisco fosse verdadeira, ou seja, que a simples omissão de receitas ou de rendimentos; a simples declaração inexata de receitas ou rendimentos; a classificação indevida de receitas / rendimentos na Declaração de Ajuste Anual; a falta de inclusão de algum valor / bem / direito na Declaração de Bens ou Direitos ou Direitos, a simples glosa de despesas por falta de comprovação ou a falta de declaração de algum rendimento recebido, através de crédito em conta bancária, pelo contribuinte, daria por si só, margem para a aplicação da multa qualificada, não haveria a hipótese de aplicação da multa de ofício normal, ou seja, deveria ser aplicada a multa qualificada em todas as infrações tributárias, a exemplo de: passivo fictício, saldo credor de caixa, declaração inexata, falta de contabilização de receitas, omissão de rendimentos relativo ganho de capital, acréscimo patrimonial a descoberto, rendimento recebido e não declarado e glosa de despesas, etc.

Já ficou decidido por este Primeiro Conselho de Contribuintes que a multa qualificada somente será passível de aplicação quando se revelar o evidente intuito de fraudar o fisco, devendo ainda, neste caso, ser minuciosamente justificada e comprovada nos autos, conforme se constata nos julgados abaixo:

Acórdão n.º 104-18.698, de 17 de abril de 2002:

“MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO QUALIFICADA - EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO DA MULTA - Justifica-se a exigência da multa qualificada prevista no artigo 4º, inciso II, da Lei nº 8.218, de 1991, reduzida na forma prevista no art. 44, II, da Lei nº 9.430, de 1996, pois o contribuinte, foi devidamente intimado a declinar se possuía conta bancária no exterior, em diversas ocasiões, faltou com a verdade, demonstrando intuito doloso no sentido de impedir, ou no mínimo retardar, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador decorrente da percepção dos valores recebidos e que transitaram nesta conta bancária não declarada.”

Acórdão nº. 104-18.640, de 19 de março de 2002:

“MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO QUALIFICADA - FRAUDE - JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO DA MULTA - Qualquer circunstância que autorize a exasperação da multa de lançamento de ofício de 75%, prevista como regra geral, deverá ser minuciosamente justificada e comprovada nos autos. Além disso, para que a multa de 150% seja aplicada, exige-se que o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº. 4.502, de 1964. A falta de inclusão, como rendimentos tributáveis, na Declaração de Imposto de Renda, de valores que transitaram a crédito em conta corrente bancária pertencente ao contribuinte, caracteriza falta simples de omissão de rendimentos, porém, não caracteriza evidente intuito de fraude, nos termos do art. 992, inciso II, do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 1.041, de 1994.”

Acórdão nº. 104-19.055, de 05 de novembro de 2002:

“MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO QUALIFICADA - JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO DA MULTA - EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - Qualquer circunstância que autorize a exasperação da multa de lançamento de ofício de 75%, prevista como regra geral, deverá ser minuciosamente justificada e comprovada nos autos. Além disso, para que a multa de 150% seja aplicada, exige-se que o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº. 4.502, de 1964. A falta de esclarecimentos, bem como o vulto dos valores omitido pelo contribuinte, apurados através de fluxo financeiro, caracteriza falta simples de presunção de omissão de rendimentos, porém, não caracteriza evidente intuito de fraude, nos termos do art. 992, inciso II do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 1.041, de 1994.”

Acórdão nº. 102-45-584, de 09 de julho de 2002:

“MULTA AGRAVADA - INFRAÇÃO QUALIFICADA - APLICABILIDADE - A constatação nos autos de que o sujeito passivo da obrigação tributária utilizou-se de documentação inidônea a fim de promover pagamentos a beneficiários não identificados, e considerando que estes pagamentos não transitaram pelas contas de resultado econômico da empresa, vez que, seus valores foram levados e registrados em contrapartida com contas do Ativo Permanente, não caracteriza o tipo penal previsto nos arts. 71 a 73 da lei nº 4.503/64, sendo inaplicável à espécie a multa qualificada de que trata o artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430 de 27 de dezembro de 1996.”

Acórdão nº. 101-93.919, de 22 de agosto de 2002:

“MULTA AGRAVADA - CUSTOS FICTÍCIOS - EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - Restando comprovado que a pessoa jurídica utilizou-se de meios inidôneos

para majorar seus custos, do que resultou indevida redução do lucro sujeito à tributação, aplicável é a penalidade exasperada por caracterizado o evidente intuito de fraude.”

Acórdão nº. 104-19.454, de 13 de agosto de 2003:

“MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO QUALIFICADA - JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO DA MULTA - EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - Qualquer circunstância que autorize a exasperação da multa de lançamento de ofício de 75%, prevista como regra geral, deverá ser minuciosamente justificada e comprovada nos autos. Além disso, para que a multa de 150% seja aplicada, exige-se que o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº. 4.502, de 1964. A dedução indevida de despesa médica/instrução, rendimento recebido de pessoa jurídica não declarados, bem como a falta de inclusão na Declaração de Ajuste Anual, como rendimentos, os valores que transitaram a crédito (depósitos) em conta corrente pertencente ao contribuinte, cuja origem não comprove caracteriza, a princípio, falta simples de redução indevida de imposto de renda e omissão de rendimentos, porém, não caracteriza evidente intuito de fraude, nos termos do art. 992, inciso II do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 1.041, de 1994, já que a fiscalização não demonstrou, nos autos, que a ação do contribuinte teve o propósito deliberado de impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, utilizando-se de recursos que caracterizam evidente intuito de fraude.”

Acórdão nº. 104-19.534, de 10 de setembro de 2003:

“DOCUMENTOS FISCAIS INIDÔNEOS - MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO QUALIFICADA - LANÇAMENTO POR DECORRÊNCIA - SOCIEDADES CIVIS DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS - No lançamento por decorrência, cabe aos sócios da autuada demonstrar que os custos e/ou despesas foram efetivamente suportadas pela sociedade civil, mediante prova de recebimento dos bens a que as referidas notas fiscais aludem. A utilização de documentos ideologicamente falsos -” notas fiscais frias “-, para comprovar custos e/ou despesas, constitui evidente intuito de fraude e justifica a aplicação da multa qualificada de 150%, conforme previsto no art. 728, inc. III, do RIR/80, aprovado pelo Decreto nº. 85.450, de 1980.”

Acórdão n.º.104-19.386, de 11 de junho de 2003:

“MOVIMENTAÇÃO DE CONTAS BANCÁRIAS EM NOME DE TERCEIROS E/OU EM NOME FICTÍCIOS - COMPENSAÇÃO DE IMPOSTO DE RENDA NA FONTE DE EMPRESA DESATIVADA - MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO QUALIFICADA - EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO DA MULTA - Cabível a exigência da multa qualificada prevista no artigo 4º, inciso II, da Lei nº. 8.218, de 1991, reduzida na forma prevista no art. 44, II, da Lei nº. 9.430, de 1996, quando o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº. 4.502, de 1964. A movimentação de contas bancárias em nome de terceiros e/ou em nome fictício, devidamente, comprovado pela autoridade lançadora, circunstância agravada pelo fato de não terem sido declarados na Declaração de Ajuste Anual, como rendimentos tributáveis, os valores que transitaram a crédito nestas contas corrente cuja origem não comprove, somado ao fato de não terem sido declaradas na Declaração de Bens e Direitos, bem como compensação na Declaração de Ajuste Anual de imposto de renda na fonte como retido fosse por empresa desativada e com inscrição bloqueada no fisco estadual, caracterizam evidente intuito de fraude nos termos do art. 992, inciso II, do

Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 1.041, de 1994 e autoriza a aplicação da multa qualificada.

Acórdão nº. 106-12.858, de 23 de agosto de 2002:

“MULTA DE OFÍCIO - DECLARAÇÃO INEXATA - A ausência de comprovação da veracidade dos dados consignados nas declarações de rendimentos entregues, espontaneamente ou depois de iniciado o procedimento de ofício, implica em considerá-las inexatas e, nos termos da legislação tributária vigente, autoriza a aplicação da multa de setenta e cinco por cento nos casos de falta de declaração ou declaração inexata, calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo.”

Acórdão nº. 101-93.251, de 08 de novembro de 2000:

“MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO. AGRAVAMENTO. Comprovado o evidente intuito de fraude, a penalidade aplicável é aquela prevista no artigo 44, II, da Lei nº 9.430, de 1996.”

É um princípio geral de direito, universalmente conhecido, de que as multas e os agravamentos de penas pecuniárias ou pessoais, devem estar lisamente comprovadas. Trata-se de aplicar uma sanção e, neste caso, o direito faz com cautela, para evitar abusos e arbitrariedades. O evidente intuito de fraude não pode ser presumido.

Como também é pacífico, que a circunstância do contribuinte quando omitir em documento, público ou particular, declaração que nele deveria constar, ou nele inserir ou fazer inserir declaração falsa ou diversa da que deveria ser escrita, com o fim de prejudicar a verdade sobre o fato juridicamente relevante, constitui hipótese de falsidade ideológica.

Para um melhor deslinde da questão, impõe-se invocar o conceito de fraude fiscal, que se encontra na lei. Em primeiro lugar, recorde-se o que determina o Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº. 3.000, de 1999, nestes termos:

“Art. 957 - Serão aplicadas as seguintes multas sobre a totalidade ou diferença do imposto devido, nos casos de lançamento de ofício (Lei nº. 8.218/91, art. 4º)

(...)

II - de trezentos por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº. 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.”

A Lei nº. 4.502, de 1964, estabelece o seguinte:

“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, na sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal, na sua natureza ou circunstâncias materiais.

Art. 72 - Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação principal, ou a excluir ou

modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido ou a evitar ou diferir o seu pagamento.

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

Como se vê, a fraude se caracteriza em razão de uma ação ou omissão, de uma simulação ou ocultação, e pressupõe sempre a intenção de causar dano à Fazenda Pública, num propósito deliberado de se subtrair no todo ou em parte a uma obrigação tributária. Nesses casos, deve sempre estar caracterizada a presença do dolo, um comportamento intencional, específico, de causar dano à fazenda pública, onde se utilizando de subterfúgios se esconde a ocorrência do fato gerador ou retardam o seu conhecimento por parte da autoridade fazendária.

Nos casos de realização das hipóteses de fato de conluio, fraude e sonegação, uma vez comprovadas estas e por decorrência da natureza característica desses tipos, o legislador tributário entendeu presente o "intuito de fraude".

Em outras palavras, a fraude é um artifício malicioso que a pessoa emprega com a intenção de burlar, enganar outra pessoa ou lesar os cofres públicos, na obtenção de benefícios ou vantagens que não lhe são devidos.

A falsidade ideológica consiste na omissão, em documento público ou particular, de declaração que dele deveria constar, ou nele inserir ou fazer inserir declaração falsa ou diversa da que deveria ser escrita, com o fim de criar obrigação ou alterar a verdade sobre fato juridicamente relevante.

Juridicamente, entende-se por má-fé todo o ato praticado com o conhecimento da maldade ou do mal que nele se contém. É a certeza do engano, do vício, da fraude.

O dolo implica conteúdo criminoso, ou seja, a intenção criminosa de fazer o mal, de prejudicar, de obter o fim por meios escusos. Para caracterizar dolo, o ato deve conter quatro requisitos essenciais: (a) o ânimo de prejudicar ou fraudar; (b) que a manobra ou artifício tenha sido a causa da feitura do ato ou do consentimento da parte prejudicada (c) uma relação de causa e efeito entre o artifício empregado e o benefício por ele conseguido; e (d) a participação intencional de uma das partes no dolo.

Como se vê, exige-se, portanto, 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. Inaplicável nos casos de presunção simples de omissão de rendimentos / receitas ou mesmo quando se tratar de omissão de rendimentos / receitas de fato.

No caso de realização da hipótese de fraude, o legislador tributário entendeu presente, *ipso facto*, o "intuito de fraude". E nem poderia ser diferente, já que por mais abrangente que seja a descrição da hipótese de incidência das figuras tipicamente penais, o elemento de culpabilidade, dolo, sendo-lhes inerente, desautoriza a consideração automática do intuito de fraudar.

O intuito de fraudar referido não é todo e qualquer intuito, tão somente por ser intuito, e mesmo intuito de fraudar, mas há que ser intuito de fraudar que seja evidente.

O ordenamento jurídico positivo dotou o direito tributário das regras necessárias à avaliação dos fatos envolvidos, peculiaridades, circunstâncias essenciais, autoria e graduação das penas, impescindindo o intérprete, julgador e aplicador da lei, do concurso e/ou dependência do que ficar ou tiver que ser decidido em outra esfera.

Do que veio até então exposto necessário se faz ressaltar, como aspecto distintivo fundamental, em primeiro plano o conceito de evidente, como qualificativo do “intuito de fraudar”, para justificar a aplicação da multa de lançamento de ofício qualificada. Até porque, faltando qualquer deles, não se realiza na prática, a hipótese de incidência de que se trata.

Segundo o Dicionário Aurélio da Língua Portuguesa, tem-se que:

“EVIDENTE. <Do lat. Evidente> Adj. - Que não oferece dúvida; que se compreende prontamente, dispensando demonstração; claro, manifesto, patente.

EVIDENCIAR - V.t.d 1. Tornar evidente; mostrar com clareza; Conseguiu com poucas palavras evidenciar o seu ponto de vista. P. 2. Aparecer com evidência; mostrar-se, patentear-se.”

De Plácido e Silva, no seu Vocabulário Jurídico, trazendo esse conceito mais para o âmbito do direito, esclarece:

“EVIDENTE. Do latim evidens, claro, patente, é vocábulo que designa, na terminologia jurídica, tudo que está demonstrado, que está provado, ou o que é convincente, pelo que se entende digno de crédito ou merecedor de fé.”

Exige-se, portanto, que haja o propósito deliberado de modificar a característica 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.

Quando a lei se reporta à evidente intuito de fraude é óbvio que a palavra intuito não está em lugar de pensamento, pois ninguém conseguirá penetrar no pensamento de seu semelhante. A palavra intuito, pelo contrário, supõe a intenção manifestada exteriormente, já que pelas ações se pode chegar ao pensamento de alguém. Há certas ações que, por si só, já denotam ter o seu autor pretendido proceder, desta ou daquela forma, para alcançar, tal ou qual, finalidade. Intuito é, pois, sinônimo de intenção, isto é, aquilo que se deseja, aquilo que se tem em vista ao agir.

O evidente intuito de fraude floresce nos casos típicos de adulteração de comprovantes, adulteração de notas fiscais, conta bancária em nome fictício, falsidade ideológica, notas calçadas, notas frias, notas paralelas, etc., conforme se observa na jurisprudência abaixo:

Acórdão nº. 104-19.621, de 04 de novembro de 2003:

“COMPROVAÇÃO DE PAGAMENTOS ATRAVÉS DA EMISSÃO DE RECIBOS RELATIVO A OBRIGAÇÕES JÁ CUMPRIDAS EM ANOS ANTERIORES - MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO QUALIFICADA - CARACTERIZAÇÃO DE EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO DA MULTA - Cabível a exigência da multa qualificada prevista no artigo 4º, inciso II,

da Lei nº. 8.218, de 1991, reduzida na forma prevista no art. 44, II, da Lei nº. 9.430, de 1996, quando o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº. 4.502, de 1964. Caracteriza evidente intuito de fraude, nos termos do artigo 992, inciso II, do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 1.041, de 1994, autorizando a aplicação da multa qualificada, a prática reiterada de omitir na escrituração contábil o real destinatário e/ou causa dos pagamentos efetuados, como forma de ocultar a ocorrência do fato gerador e subtrair-se à obrigação de comprovar o recolhimento do imposto de renda na fonte na efetivação dos pagamentos realizados. Sendo que para justificar tais pagamentos o contribuinte apresentou recibos relativos à operação de compra de imóveis, cuja obrigação já fora cumprida em anos anteriores pelos verdadeiros obrigados.”

Acórdão nº. 103-12.178, de 17 de março de 1993:

“CONTA BANCÁRIA FICTÍCIA - Apurado que os valores ingressados na empresa sem a devida contabilização foram depositados em conta bancária fictícia aberta em nome de pessoa física não encontrada e com movimentação pelas representantes da pessoa jurídica, está caracterizada a omissão de receita, incidindo sobre o imposto apurado a multa majorada de 150% de que trata o art. 728, III, do RIR/80.”

Acórdão nº. 101-92.613, de 16 de fevereiro de 2000:

“DOCUMENTOS EMITIDOS POR EMPRESAS INEXISTENTES OU BAIXADAS - Os valores apropriados como custos ou despesas, calcados em documentos fiscais emitidos por empresas inexistentes, baixadas, sem prova efetiva de seu pagamento, do ingresso das mercadorias no estabelecimento da adquirente ou seu emprego em obras, estão sujeitos à glosa, sendo legítima a aplicação da penalidade agravada quando restar provado o evidente intuito de fraude.”

Acórdão nº. 104-14.960, de 17 de junho de 1998:

“DOCUMENTOS FISCAIS A TÍTULO GRACIOSO - Cabe à autuada demonstrar que os custos/despesas foram efetivamente suportados, mediante prova de recebimento dos bens e/ou serviços a que as referidas notas fiscais aludem. A utilização de documentos fornecidos a título gracioso, ideologicamente falsos, eis que os serviços não foram prestados, para comprovar custos/despesas, constitui fraude e justifica a aplicação de multa qualificada de 150%, prevista no artigo 728, III, do RIR/80.”

Acórdão nº. 103-07.115, de 1985:

“NOTAS CALÇADAS - FALSIDADE MATERIAL OU IDEOLÓGICA - A nota fiscal calçada é um dos mais gritantes casos de falsidade documental, denunciando, por si só, o objetivo de eliminar ou reduzir o montante do imposto devido. Aplicável a multa prevista neste dispositivo.”

Acórdão nº. 104-17.256, de 12 de julho de 2000:

“MULTA AGRAVADA - CONTA FRIA - O uso da chamada “conta fria”, com o propósito de ocultar operações tributáveis, caracteriza o conceito de evidente intuito de fraude e justifica a penalidade exacerbada.”

É de se ressaltar, que não basta que atividade seja ilícita para se aplicar à multa qualificada, deve haver o evidente intuito de fraude, já que a tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou

nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.

Assim, entendo que, no caso dos autos, não se percebe a prática de ato doloso para a configuração do ilícito fiscal. A informação, de que o suplicante deixou de lançar rendimentos em valores expressivos e com habitualidade, para mim caracteriza motivo de lançamento de multa simples sem qualificação.

Para concluir é de se reforçar, mais uma vez, que a simples glosa de despesas ou a simples omissão de rendimentos não dá causa para a qualificação da multa. A infração a dispositivo de lei, mesmo que resulte diminuição de pagamento de tributo, não autoriza presumir intuito de fraude. A inobservância da legislação tributária tem que estar acompanhada de prova que o sujeito empenhou-se em induzir a autoridade administrativa em erro quer por forjar documentos quer por ter feito parte em conluio, para que fique caracterizada a conduta fraudulenta.

Desta forma, só posso concluir pela inaplicabilidade da multa de lançamento de ofício qualificada, devendo a mesma ser reduzida para aplicação de multa de ofício normal de 75%.

Com a desqualificação da multa de lançamento de ofício, indiscutivelmente, neste processo, ocorreu a decadência, relativo ao ano-calendário de 1999, 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 relativo ao exercício de 2000, já se encontrava alcançado pelo prazo decadencial na data da ciência do auto de infração (03/01/05), de acordo com a regra contida no artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional.

Como se sabe, a decadência é na verdade a falência do direito de ação para proteger-se de uma lesão suportada; ou seja, ocorrida uma lesão de direito, o lesionado passa a ter interesse processual, no sentido de propor ação, para fazer valer seu direito. No entanto, na expectativa de dar alguma estabilidade às relações, a lei determina que o lesionado dispõe de um prazo para buscar a tutela jurisdicional de seu direito. Esgotado o prazo, o Poder Público não mais estará à disposição do lesionado para promover a reparação de seu direito. A decadência significa, pois, uma reação do ordenamento jurídico contra a inércia do credor lesionado. Inércia que consiste em não tomar atitude que lhe incumbe para reparar a lesão sofrida. Tal inércia, dia a dia, corrói o direito de ação, até que ele se perca - é a fluência do prazo decadencial.

Deve ser esclarecido, que os fatos geradores das obrigações tributárias são classificados como instantâneos ou completivos. 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 completivos são aqueles que se completam após o transcurso de um determinado período de tempo e abrangem um conjunto de fatos e circunstâncias que, isoladamente considerados, são destituídos de capacidade para gerar a obrigação tributária exigível. Este conjunto de fatos se corporifica, depois de determinado lapso temporal, em um fato imponível. Exemplo clássico de

tributo que se enquadra nesta classificação de fato gerador completo 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.

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

Em relação ao cômputo mensal do 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.

Nesse contexto, deve-se atentar com relação ao caso em concreto que, embora a autoridade lançadora tenha discriminado o mês do fato gerador, o que se considerou para efeito

de tributação foi o total de rendimentos percebidos pelo interessado no ano-calendário em questão sujeitos à tributação anual, conforme legislação vigente.

Desta forma, após a análise dos autos, tenho para mim, que na data da lavratura do Auto de Infração, estava extinto o direito da Fazenda Pública de constituir crédito tributário relativo ao exercício de 2000, ano-calendário de 1999, já que acompanho a corrente que entende que o lançamento na pessoa física se dá por homologação, cujo marco inicial da contagem do prazo decadencial é 31 de dezembro do ano-calendário em que ocorreu o fato gerador do imposto de renda questionado, ou seja, o fisco teria prazo legal até 31/12/04, para formalizar o crédito tributário discutido neste exercício.

Como é sabido, o lançamento é o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, identificar o seu sujeito passivo, determinar a matéria tributável e calcular ou por outra forma definir o montante do crédito tributário, aplicando, se for o caso, a penalidade cabível.

Com o lançamento constitui-se o crédito tributário, de modo que antes do lançamento, tendo ocorrido o fato imponible, ou seja, aquela circunstância descrita na lei como hipótese em que há incidência de tributo, verifica-se, tão somente, obrigação tributária, que não deixa de caracterizar relação jurídica tributária.

É sabido, que são utilizados, na cobrança de impostos e/ou contribuições, tanto o lançamento por declaração quanto o lançamento por homologação. Aplica-se o lançamento por declaração (artigo 147 do Código Tributário Nacional) quando há participação da administração tributária com base em informações prestadas pelo sujeito passivo, ou quando, tendo havido recolhimentos antecipados, é apresentada a declaração respectiva, para o justo final do tributo efetivamente devido, cobrando-se as insuficiências ou apurando-se os excessos, com posterior restituição.

Por outro lado, nos precisos termos do artigo 150 do CTN, ocorre o lançamento por homologação quando a legislação atribua 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.

Neste ponto está a distinção fundamental entre uma sistemática e outra, ou seja, para se saber o regime de lançamento de um tributo, basta compulsar a sua legislação e verificar quando nasce o dever de cumprimento da obrigação tributária pelo sujeito passivo: se dependente de atividade da administração tributária, com base em informações prestadas pelos sujeitos passivos (lançamento por declaração), hipótese em que, antes de notificado do lançamento, não deve o sujeito passivo; se, independente do pronunciamento da administração tributária, deve o sujeito passivo ir calculando e pagando o tributo, na forma estipulada pela legislação, sem exame do sujeito ativo - lançamento por homologação, que, a rigor técnico, não é lançamento, porquanto quando se homologa nada se constitui, pelo contrário, declara-se à existência de um crédito que já está extinto pelo pagamento.

Por decadência entende-se a perda do direito de o fisco constituir o crédito tributário, pelo lançamento.

Neste aspecto a legislação de regência diz o seguinte:

Lei nº. 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional:

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

...

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

...

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

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.

...

4º . Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 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. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco (cinco) anos, contados:

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

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento."

Depreende-se, desse texto, que o prazo decadencial é único, ou seja, de cinco anos e o tempo final é um só, o da data da notificação regular do lançamento, porém, o termo inicial, ou seja, a data a partir da qual flui a decadência é variável, como se observa abaixo:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (CTN, art. 173, item I);

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal o lançamento anteriormente efetuado (CTN, art. 173, item II);



III - da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento (CTN, art. 173, parágrafo único);

IV - da data da ocorrência do fato gerador, nos tributos cujo lançamento normalmente é por homologação (CTN, art. 150, § 4º);

V - da data em que o fato se tornou acessível para o fisco, na ocorrência de dolo, fraude ou simulação, quando o lançamento normal do tributo é por homologação (CTN, art. 149, inciso VII e art. 150, § 4º).

Pela regra geral (art. 173, I), o termo inicial do lustro decadencial é o 1º dia do exercício seguinte ao exercício em que o lançamento poderia ter sido efetuado (contribuinte omissivo na entrega da declaração de rendimentos).

O parágrafo único do artigo 173 do CTN altera o termo inicial do prazo para a data em que o sujeito passivo seja notificado de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento. É claro que esse parágrafo só tem aplicação quando a notificação da medida preparatória é efetivada dentro do 1º exercício em que a autoridade poderia lançar.

Já pelo inciso II do citado artigo 173 se cria uma outra regra, segundo a qual o prazo decadencial começa a contar-se da data da decisão que anula o lançamento anterior, por vício de forma.

Assim, em síntese, temos que o lançamento só pode ser efetuado dentro de cinco anos, contados de 1º de janeiro do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, a menos que nesse dia o prazo já esteja fluindo pela notificação de medida preparatória, ou o lançamento tenha sido, ou venha a ser, anulado por vício formal, hipótese em que o prazo fluirá a partir da data de decisão.

Se tratar de revisão de lançamento, ela há de se dar dentro do mesmo quinquênio, por força da norma inscrita no parágrafo único do artigo 149.

É inconteste que o Código Tributário Nacional e a lei ordinária asseguram à Fazenda Nacional o prazo de cinco (cinco) anos para constituir o crédito tributário.

Como se vê a decadência do direito de lançar se dá, pois, com o transcurso do prazo de cinco anos contados do termo inicial que o caso concreto recomendar.

Há tributos e contribuições cuja legislação atribui ao sujeito passivo o dever de efetuar o pagamento antes que a autoridade o lance. O pagamento se diz, então, antecipado e a autoridade o homologará expressamente ou tacitamente, pelo decurso do prazo de cinco anos contados do fato gerador.

Assim, sendo exceção o recolhimento antecipado, fixou o CTN, também, regra excepcional de tempo para a prática dos atos da administração tributária, onde os mesmos cinco anos, da regra geral (art. 173 do CTN), já não mais dependem de uma carência inicial 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 tributo, 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.

Ora, próprio CTN 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 CTN, 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, preparando o lançamento. Essa é a regra básica da decadência.

De outra parte, sendo exceção o recolhimento antecipado, fixou o CTN, 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, refuto, também, o argumento daqueles que entendem que só pode haver homologação se houver pagamento e, por conseqüência, 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 CTN.

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 obriedade 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, não tenho dúvidas de que a base de cálculo da declaração de rendimentos de pessoa física abrange todos os rendimentos tributáveis, não tributáveis e tributados exclusivamente na fonte 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.

O tributo oriundo de imposto de renda pessoa física, a partir do ano-calendário de 1990, se encaixa na regra do art. 150 do CTN, onde a própria legislação aplicável (Lei nº. 8.134/90) atribui aos contribuintes o dever, quando for o caso, da declaração anual, onde os recolhimentos mensais do imposto constituem meras antecipações por conta da obrigação tributária definitiva, que ocorre no dia 31 de dezembro do ano-base, quando se completa o suporte fático da incidência tributária.

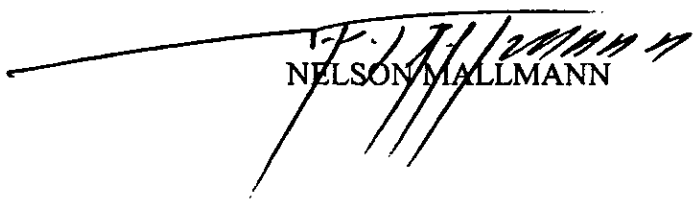
É da essência do instituto da decadência a existência de um direito não exercitado pela inércia do titular desse direito, num período de tempo determinado, cuja consequência é a extinção desse direito.

Em assim sendo, não estava correto, na data da lavratura do auto de infração, a Fazenda Nacional constituir crédito tributário com base em imposto de renda pessoa física, relativo ao ano-calendário de 1999. O prazo quinquenal para que o fisco promovesse o lançamento tributário relativo aos fatos geradores ocorridos em 1999, começou, então, a fluir em 31/12/99, exaurindo-se em 31/12/04, tendo tomado ciência do lançamento, em 03/01/05, conforme consta às fls. 851, já estava, na data da ciência do Auto de Infração, decaído o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário relativo a este exercício.

Assim, é de se acolher a preliminar de decadência relativo ao exercício de 2000, correspondente ao ano-calendário de 1999.

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 DAR provimento ao recurso para, desqualificando a multa de ofício e reduzindo-a 75%, acolher a preliminar de decadência.

Sala das Sessões, em 24 de janeiro de 2008



NELSON MALLMANN