



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 10768.008872/2004-30
Recurso nº 102-149.463 Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-00.182 – 2ª Turma
Sessão de 18 de agosto de 2009
Matéria IRPF
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado ANDRÉ VIEIRALVES SCHIAPPACASSA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 1999, 2000

RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA - NECESSIDADE DE DEMONSTRAÇÃO - SITUAÇÃO NÃO VERIFICADA COM RELAÇÃO À QUESTÃO DA QUALIFICAÇÃO DA MULTA - IMPOSSIBILIDADE DE CONHECIMENTO DO RECURSO NESSA PARTE.

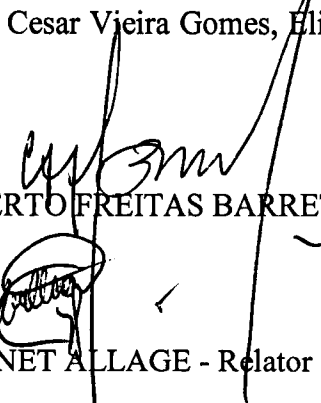
Nos termos do artigo 15, § 2º, do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 147/2007, a divergência jurisprudencial que autorizava a interposição de recurso especial devia estar demonstrada de forma fundamentada, o que não acontece quanto à qualificação da penalidade, suscitada pela Fazenda Nacional.

IRPF - DECADÊNCIA - ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO.

O imposto de renda pessoa física é tributo sujeito ao regime do denominado lançamento por homologação, sendo que o prazo decadencial para a constituição de créditos tributários é de cinco anos contados do fato gerador, que, no caso de acréscimos patrimoniais a descoberto, ocorre em 31 de dezembro de cada ano-calendário. Ultrapassado esse lapso temporal sem a expedição de lançamento de ofício, opera-se a decadência, a atividade exercida pelo contribuinte está tacitamente homologada e o crédito tributário extinto, nos termos do artigo 150, § 4º e do artigo 156, inciso V, ambos do CTN. Lançamento atingido pela decadência com relação ao ano-calendário 1998.

Recurso especial negado.

ACORDAM os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do recurso em relação à qualificação da multa e, quanto à decadência, em negar provimento ao recurso. Acompanharam o voto do Relator pelas conclusões, quanto à decadência, os Conselheiros Julio Cesar Vieira Gomes, Elias Sampaio Freire e Carlos Alberto Freitas Barreto.


CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO - Presidente


GONÇALO BONET ALLAGE - Relator

EDITADO EM: **18 SET 2009**

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente), Gonçalo Bonet Allage (substituto do Vice-Presidente), Caio Marcos Candido, Roberta de Azeredo Ferreira Pagetti (convocada), Julio Cesar Vieira Gomes, Manoel Coelho Arruda Júnior, Moisés Giaconelli Nunes da Silva, Nelson Mallmann (convocado), Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Elias Sampaio Freire.

Relatório

Em face de André Vieiralves Schiappacassa foi lavrado o auto de infração de fls. 94-98, para a exigência de imposto de renda pessoa física, exercícios 1999 e 2000, em razão da presunção de omissão de rendimentos caracterizada por acréscimos patrimoniais a descoberto, apurados em 09/1998, em 11/1998 e em 12/1999, nos valores de R\$ 12.881,20, de R\$ 58.444,38 e de R\$ 7.406,60, respectivamente, com multa de ofício qualificada para o patamar de 150%, sendo que a ciência do lançamento se deu em 24/12/2004 (fls. 169).

O trabalho desenvolvido pela autoridade lançadora encontra-se sintetizado no Termo de Encerramento Parcial de Fiscalização de fls. 157-167, de onde extraio a seguinte afirmação com relação à qualificação da penalidade:

Considerando os atos praticados pelo sujeito passivo, no que se refere à omissão de bens e as operações simuladas de empréstimos e venda de veículo, configurando a prática de sonegação fiscal, definida no art. 71, inciso I da Lei 4.502/64, aplicamos a multa qualificada de 150% (cento e cinquenta por cento), nos termos do art. 44, inciso II da Lei nº 9.430/96.

Os membros da 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro (RJ) II consideraram o lançamento procedente em parte, alterando a variação patrimonial a descoberto de R\$ 12.881,20 para R\$ 10.755,83 e de R\$ 7.406,61 para R\$

6.470,37, respectivamente, quanto aos períodos 09/1998 e 12/1999. A julgadora Cristina Rodrigues Leitão Prodanoff ficou vencida, pois, além disso, afastou a qualificação da multa.

Por sua vez, a Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, apreciando o recurso voluntário interposto pelo contribuinte, proferiu o acórdão nº 102-48.275, que se encontra às fls. 437-457, cuja ementa é a seguinte:

DECADÊNCIA - AJUSTE ANUAL - LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - A tributação das pessoas físicas sujeita-se a ajuste na declaração anual e independente de exame prévio da autoridade administrativa; o lançamento é por homologação. Sendo assim, tendo sido afastada a acusação fiscal de evidente intuito de fraude (sonegação e simulação de empréstimos), o direito de a Fazenda nacional lançar decai após cinco anos contados de 31 de dezembro de cada ano calendário questionado.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO - À luz do artigo 29 do Decreto 70.235 de 1972, na apreciação de provas a autoridade julgadora tem a prerrogativa de formar livremente sua convicção. Verificado que o contribuinte não realizou certos dispêndios, ou foi reembolsado por terceiros, exclui-se tais valores da apuração do acréscimo patrimonial a descoberto.

Preliminar de decadência parcialmente acolhida.

Recurso provido.

A decisão recorrida, por unanimidade de votos, desqualificou a multa de ofício e, por maioria de votos, acolheu a preliminar de decadência referente ao ano-calendário 1998, vencido o Conselheiro Naury Fragozo Tanaka, que não a acolheu e apresentou declaração de voto. No mérito, por unanimidade de votos, deu provimento ao recurso, para cancelar a exigência relativa ao ano-calendário 1999.

Intimada do acórdão em 13/09/2007 (fls. 458), a Fazenda Nacional interpôs, com fundamento no artigo 7º do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais então vigente, recurso especial às fls. 461-467, acompanhado dos documentos de fls. 468-469, cujas razões podem ser assim sintetizadas:

- a) O acórdão recorrido excluiu a qualificação da multa de ofício, embora tenha ficado demonstrado o enquadramento do caso na previsão do art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430/96;
- b) Diverso é o entendimento de outras Câmaras do Primeiro Conselho de Contribuintes, já que indicam ser legítima a aplicação de multa qualificada quando há prática reiterada na ocultação da ocorrência do fato gerador;
- c) Os acórdãos paradigmas são os de nºs 106-13.718 e 107-07.937;
- d) Demonstrada a divergência jurisprudencial diante das ementas dos acórdãos paradigma, encontram-se presentes os requisitos de

admissibilidade do recurso especial, consoante o disposto no artigo 7º, inciso II, do RICSRF;

- e) Além disso, a decisão recorrida, ao julgar, por maioria de votos, que o lançamento estaria decaído quanto aos fatos ocorridos no ano-calendário 1998, contrariou os artigos 149, inciso V, 150, § 4 e 173, inciso I, todos do CTN;
- f) A decadência relativa aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, de que é exemplo o IRPF, rege-se pelo previsto no artigo 150, § 4º, do CTN, segundo o qual, havendo pagamento antecipado, o prazo para a Fazenda Nacional homologá-lo é de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador;
- g) Por outro lado, em caso de dolo, fraude ou simulação o prazo decadencial passa a ser regido pela regra do artigo 173, inciso I, do CTN, de modo que o direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário se extingue após cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;
- h) A análise dos autos evidencia que a conduta do contribuinte encontra-se perfeitamente emoldurada na definição legal de fraude, conforme Termo de Encerramento Parcial de Fiscalização de fls. 165;
- i) A aplicação do artigo 173, inciso I, do CTN se impõe não apenas em razão da conduta dolosa do contribuinte, mas também porque, no caso, houve lançamento de ofício (artigo 149, inciso V, do CTN);
- j) Assim, pela regra do artigo 173, inciso I, do CTN, quanto ao fato gerador ocorrido no ano-calendário 1998, o lançamento poderia ser efetuado é 1º de janeiro de 2000, de modo que a decadência somente ocorreria em 31/12/2004;
- k) Como o contribuinte foi notificado do auto de infração em 24/12/2004 (fls. 169), não há que se falar em decadência;
- l) Sobre a conduta dolosa do contribuinte, é de se registrar também a fundamentação da DRJ, às fls. 377-378;
- m) Diante da conduta praticada ao longo de dois anos-calendário, tem-se como comprovado o intuito fraudulento que motiva a aplicação da multa de 150 disciplinada no artigo 44, § 1º, da Lei nº 9.430/96;
- n) O recurso deve ser conhecido para que haja a qualificação da multa em 150% e o afastamento da decadência com relação ao ano-calendário 1998.

Admitido o recurso por meio do Despacho nº 102-0.154/2008 (fls. 470-471), o contribuinte foi intimado e, devidamente representado, apresentou contra-razões às fls. 474-481, onde defendeu, inicialmente, a impossibilidade de conhecimento do recurso com relação à qualificação da multa, em razão da ausência de comprovação do dissídio jurisprudencial

Quanto ao mérito, pugnou, fundamentalmente, pela manutenção do acórdão recorrido, invocando, inclusive, a Súmula nº 14 do Primeiro Conselho de Contribuintes.

É o Relatório.



Voto

Conselheiro GONÇALO BONET ALLAGE, Relator

O Recurso Especial da Fazenda Nacional cumpre os pressupostos de admissibilidade e deve ser conhecido, mas apenas com relação à decadência.

Reitero que o acórdão proferido pela Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, desqualificou a multa de ofício e, por maioria de votos, acolheu a preliminar de decadência referente ao ano-calendário 1998. No mérito, por unanimidade de votos, deu provimento ao recurso, para cancelar a exigência relativa ao ano-calendário 1999.

A recorrente defendeu que deve ser mantida a qualificação da multa e que a decadência não atingiu a omissão de rendimentos caracterizada por acréscimo patrimonial a descoberto apurada no ano-calendário 1998, ainda que a ciência do lançamento tenha ocorrido apenas em 24/12/2004 (fls. 169).

Na visão deste julgador, para que pudesse ser apreciada por este Colegiado a questão da qualificação da multa, caberia à recorrente a demonstração fundamentada da divergência jurisprudencial, conforme previa o artigo 15, § 2º, do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 147/2007, o que não ocorreu.

No voto condutor do acórdão recorrido, o relator, Conselheiro Antonio José Praga de Souza, fez as seguintes considerações para desqualificar a multa (fls. 450-451):

Portanto, o intuito doloso deve estar plenamente demonstrado, sob pena de não restarem evidenciados os ardis característicos da fraude, elementos indispensáveis para ensejar o lançamento da multa qualificada.

O art. 798 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99) estabelece que: "Como parte integrante da declaração de rendimentos, a pessoa física apresentará relação pormenorizada dos bens imóveis e móveis e direitos (...), bem como os bens e direitos adquiridos e alienados no mesmo ano (Lei nº 9.250, de 1995, art. 25)." Portanto, ao deixar de informar a compra e venda da Toyota, o contribuinte infligiu essa norma, estando sujeita à penalidade específica relacionada à informação omitida. Todavia, as circunstâncias que envolvem, o fato, sobretudo a compra do veículo em nome do contribuinte e seu regular registro no Detran, desautorizam a conclusão de que, in casu, estaria configurada a figura dolosa de que trata o art. 71 da lei 4.502/1964 - sonegação.

No que concerne a acusação fiscal de que o contribuinte teria simulado operações de empréstimos junto a seu pai, no valor de R\$ 7.000,00(1998); seu irmão, R\$ 3.000,00(1998); e Sra. Márcia



Pinto Simões, sua futura esposa, R\$ 20.000,00(1999), entendendo que o ônus da prova de que as operações seriam simuladas é inteiramente da Fiscalização, e o fato de o contribuinte não ter feito prova do efetivo recebimento desses empréstimos, autorizaria, apenas, a desconsideração das operações na reconstituição do fluxo de caixa.

Compulsando os autos verifica-se que o contribuinte fez prova, ainda na auditoria, que todos os mutuantes tinham condições financeiras para realizar os empréstimos, os quais foram declarados em suas DIRPF. Frise-se que o contribuinte estava pagando a compra de um apartamento cujas parcelas consumiam a consideravelmente seus rendimentos.

Os empréstimos do pai e do irmão do contribuinte, R\$ 7.000,00 e R\$ 3.000,00 são valores diminutos em relação aos rendimentos de ambos. Já o empréstimo da Sra. Márcia foi de valor relativamente razoável e, se tratando de uma servidora pública, cujos salários são creditados em conta-corrente, seria possível verificar se realmente houveram saídas (cheques ou saques bancários) condizentes com esse desembolso. Certo, porém, que essa prova, qual seja, da impossibilidade de realização dos empréstimos pelos mutuantes, isso para configurar a simulação acusada, é de quem acusa, a Fiscalização. Aliás, o acesso à conta bancária da Sra. Luciana, poderia ser conseguido mediante Requisição de Movimentação Financeira, sob amparo do Decreto nº 3.724, de 10/01/2001.

Esses mesmos fundamentos também se aplicam à acusação fiscal de que teriam sido simuladas as operações de venda dos veículos. A fiscalização também poderia ter analisado as contas-correntes dos adquirentes, para provar que não fizeram os desembolsos, ao invés de exigir deles a prova em contrário. Fraude não se presume; fraude se prova.

Sobre a matéria em comento, a Súmula nº 14 do Primeiro Conselho de Contribuintes elucida:

“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 a aplicação da multa qualificada” (Súmula 1ª CC nº 14, publicadas no DOU, Seção 1, dos dias 26, 27 e 28/06/2006, vigorando a partir de 28/07/2006).

Afasto, portanto, a aplicação da multa qualificada de 150%, asseverando que essa conclusão decorre da insuficiência de prova da acusação fiscal.

Portanto, o afastamento da qualificação da multa de ofício, no caso, que envolve acréscimo patrimonial a descoberto, está relacionado à ausência de prova quanto aos fatos considerados pela autoridade lançadora, quais sejam, omissão de bens e operações



simuladas de empréstimos e venda de veículo, tal qual expresso no Termo de Encerramento Parcial de Fiscalização (fls. 165).

Em seu recurso, a Fazenda Nacional sustentou que a conduta praticada ao longo de dois anos-calendário justificaria a qualificação da multa, trazendo como paradigmas os acórdãos nºs 106-13.718 e 107-07.937, sendo que o primeiro envolve autuação por depósitos bancários de origem não comprovada, enquanto o segundo tem por objeto a omissão reiterada de receitas, por pessoa jurídica.

Portanto, salvo melhor juízo, não há identidade entre as infrações que ensejaram a qualificação da multa com relação à decisão recorrida e quanto aos acórdãos paradigma.

No caso em apreço, a aplicação por dois anos-calendário da presunção de omissão de rendimentos caracterizada por acréscimos patrimoniais a descoberto não foi causa para a qualificação da multa.

Ademais, foram trazidos aos autos apenas as ementas dos julgados e, no bojo do recurso, não houve a confrontação dos acórdãos para mostrar a similaridade entre os casos.

Dessa forma, impossível saber se ocorreram decisões divergentes para fatos idênticos ou muito semelhantes.

Sob minha ótica, a Fazenda Nacional deixou de demonstrar, fundamentadamente, a divergência argüida com relação à qualificação da multa, desatendendo, assim, a regra do artigo 15, § 2º, do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 147/2007, motivo pelo qual não conheço do recurso, quanto à qualificação da penalidade.

Com isso, está devolvida para análise da Câmara Superior de Recursos Fiscais tão-somente a questão da decadência para o acréscimo patrimonial a descoberto do ano-calendário 1998, sendo que a ciência do lançamento ocorreu em 24/12/2004 (fls. 169).

A matéria é bastante conhecida no âmbito do Conselho de Contribuintes.

Como regra geral, o fato gerador do imposto de renda pessoa física é complexo e tem seu marco temporal no dia 31 de dezembro de cada ano-calendário, contando-se, a partir dessa data, o prazo decadencial para a constituição de créditos tributários.

Tal raciocínio aplica-se ao caso em comento, haja vista que os rendimentos omitidos ou presumidamente omitidos pelo contribuinte, quando submetidos a lançamento de ofício, embora apurados mês a mês, conforme previsão do artigo 2º da Lei nº 7.713/88, sujeitam-se à tributação apenas na declaração de ajuste anual. Inteligência dos artigos 9º e seguintes da Lei nº 8.134/1990, especialmente do artigo 10, inciso I, do referido texto normativo.

Os valores recolhidos e/ou devidos a título de antecipação, com suas respectivas bases de cálculo, devem compor as informações prestadas através da declaração de ajuste anual, aí sim se apurando o total de imposto devido no ano-calendário.



Assim, para a matéria em análise o tributo lançado tem como fato gerador o dia 31/12/1998.

Segundo a legislação e de acordo com a jurisprudência pacífica desta Corte Administrativa, o imposto de renda pessoa física é tributo sujeito ao regime do chamado lançamento por homologação, já que cabe aos contribuintes a apuração da base de cálculo do imposto e o recolhimento do montante devido, submetendo, posteriormente, esse procedimento à autoridade administrativa, que deverá, homologar ou não, expressa ou tacitamente, a atividade exercida pelo obrigado.

A homologação expressa, para os tributos sujeitos ao regime do lançamento por homologação, deve se dar no prazo de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador.

Ultrapassado esse prazo, sem ter sido lavrado lançamento de ofício pela autoridade administrativa, considera-se homologada tacitamente a atividade exercida pelo contribuinte e extinto o crédito tributário, nos termos do artigo 150, § 4º, do CTN, que prevê:

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 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.

O decurso do prazo de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador, implica na homologação tácita da atividade exercida pelo contribuinte e, em razão do instituto da decadência, previsto no artigo 156, inciso V, do CTN, extingue o crédito tributário.

Considerando que o fato gerador do imposto de renda pessoa física, no caso do acréscimo patrimonial a descoberto do ano-calendário 1998, ocorreu em 31/12/1998 e diante do fato de que o sujeito passivo da obrigação tributária tomou ciência do auto de infração em 24/12/2004 (fls. 169), concluo que a decadência impede a manutenção do lançamento.

Na visão deste julgador, como a penalidade foi desqualificada pelo acórdão recorrido, que a reduziu de 150% para 75%, não se está diante de dolo, fraude ou simulação e não há, portanto, fundamento legal que justifique a contagem do prazo decadencial da forma prevista no artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional.

Segundo penso, a decisão recorrida merece ser confirmada.



Voto, portanto, no sentido de conhecer em parte do recurso da Fazenda Nacional para negar-lhe provimento.



Gonçalo Bonet Allage - Relator