



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº : 10768.102121/2003-28
Recurso nº : 152.917
Matéria : IRPF - Ex(s): 1998 e 1999
Recorrente : HERALDO DA SILVA BRAGA
Recorrida : 1ª TURMA/DRJ-RIO DE JANEIRO/RJ II
Sessão de : 07 de dezembro de 2006
Acórdão nº : 104-22.111

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.

DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL - RETIFICAÇÃO ESPONTÂNEA - CONFISSÃO DE DÍVIDA - EFEITOS - A Declaração de Ajuste Anual retificadora, independentemente de prévia autorização por parte da Autoridade Administrativa e nas hipóteses em que admitida, substitui a originalmente apresentada para todos os efeitos legais, inclusive para fins de revisão. Desta forma, o procedimento de revisão de declaração e o conseqüente lançamento tributário devem tomar por base a última declaração retificadora regularmente apresentada. Da mesma forma, a declaração regularmente apresentada constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência do referido crédito tributário, sendo dispensável sua formalização por meio de lançamento de ofício.

LEI nº. 10.684/2003 (PAES - REFIS II) - PARCELAMENTO DE DÉBITOS CONFESSIONADOS, RELATIVOS A PERÍODOS DE APURAÇÃO OBJETO DE AÇÃO FISCAL NÃO CONCLUÍDOS DURANTE A VIGÊNCIA DA LEI - DÉBITOS CONFESSIONADOS DURANTE O PRAZO DA VIGÊNCIA DA LEI E ANTES DA LAVRATURA DO AUTO DE INFRAÇÃO - O Programa Especial de Parcelamento - PAES, instituído pela Lei nº. 10.684, de 30 de maio de 2003, abrange confissão de débitos com vencimento até 28 de fevereiro de 2003, não declarados e ainda não confessados, relativos a tributos e contribuições correspondentes a períodos de apuração objeto de ação fiscal por parte da Secretaria da Receita Federal, não concluída no prazo da vigência da lei, independentemente de o devedor estar ou não obrigado à entrega de declaração específica. Assim, se a adesão ao Programa Especial de Parcelamento foi formalizada dentro do prazo da vigência da lei e antes da lavratura do Auto de Infração, é de se excluir da base de cálculo da exigência o valor confessado, desde que este se refira à mesma matéria constante do lançamento.

ju

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.102121/2003-28
Acórdão nº. : 104-22.111

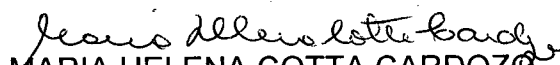
SANÇÃO TRIBUTÁRIA - MULTA QUALIFICADA - JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO - EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - Para aplicação da multa qualificada, exige-se que o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº. 4.502, de 1964. A prestação de informações 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 e não declarados, independentemente do montante movimentado, por si só, não caracterizam 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.

Preliminar de decadência acolhida.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por
HERALDO DA SILVA BRAGA.

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, ACOLHER a preliminar de decadência relativamente ao exercício de 1998, pela desqualificação da multa de ofício e, no mérito, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


MARIA HELENA COTTA CARDOZO
PRESIDENTE


NELSON MALLMANN
RELATOR

FORMALIZADO EM: 29 JAN 2007

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.102121/2003-28
Acórdão nº. : 104-22.111

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros PAULO ROBERTO DE CASTRO (Suplente convocado), PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA, HELOÍSA GUARITA SOUZA, MARIA BEATRIZ ANDRADE DE CARVALHO, GUSTAVO LIAN HADDAD e REMIS ALMEIDA ESTOL. Ausente justificadamente o Conselheiro OSCAR LUIZ MENDONÇA DE AGUIAR.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.102121/2003-28
Acórdão nº. : 104-22.111

Recurso nº. : 152.917
Recorrente : HERALDO DA SILVA BRAGA

RELATÓRIO

HERALDO DA SILVA BRAGA, contribuinte inscrito no CPF/MF sob o nº. 329.228.337-04, com domicílio fiscal na cidade do Rio de Janeiro, Estado do Rio de Janeiro, à Rua General Venâncio Flore, nº. 316 - Apto 601 - Bairro Leblon, jurisdicionado a DFI no Rio de Janeiro - RJ, inconformado com a decisão de Primeira Instância de fls. 412/432, prolatada pela Primeira 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. 438/476.

Contra o contribuinte acima mencionado foi lavrado, em 22/12/03, o Auto de Infração de Imposto de Renda Pessoa Física (fls. 357/362), com ciência pessoal em 26/12/03 (fls. 358), exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de R\$ 1.373.262,05 (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 agravada de 225% e dos juros de mora de, no mínimo, 1% ao mês, calculado sobre o valor do imposto de renda relativo aos exercícios de 1998 e 1999, correspondentes, respectivamente, aos anos-calendário de 1997 e 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 contas de depósito ou de investimento, mantidas em instituições financeiras, 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. Infração

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.102121/2003-28

Acórdão nº. : 104-22.111

capitulada no artigo 42 da Lei nº. 9.430, de 1996; artigos 3º e 11 da Lei nº. 9.250, de 1995; artigo 4º da Lei nº. 9.481, de 1997 e artigo 21 da Lei nº. 9.532, de 1997.

Os Auditores-Fiscais da Receita Federal, responsáveis pela constituição do crédito tributário, esclarecem, ainda, através do Termo de Verificação Fiscal de fls. 307/356, entre outros, os seguintes aspectos:

- que paralelamente às ações fiscais em andamento pelo Grupo Especial de Fiscalização, consta na Justiça Federal - Terceira Vara Federal Criminal - Seção Judiciária do Rio de Janeiro, a ação penal nº. 2003.51.01.500281-00, na qual o contribuinte em epigrafe figura nos autos do processo como um dos réus;

- que da ação penal referida no parágrafo acima foram extraídos elementos de prova que serviram para subsidiar o procedimento administrativo em curso. O escopo principal do presente trabalho é a verificação da regularidade do tratamento tributário adotado pelo contribuinte em relação aos fatos apresentados no curso da ação penal;

- que as conclusões aqui expostas, baseiam-se em fatos concretos apurados na ação penal e no presente procedimento administrativo, em depoimentos dados pelo contribuinte e terceiros, em elementos trazidos pelo próprio contribuinte, bem como nos elementos constantes dos bancos de dados da Secretaria da Receita Federal;

- que se observando as ações retificadoras junto às Declarações de Ajuste Anual, anteriores ao início da presente ação fiscal, e posterior a ação penal já referida no presente termo, cabe-nos observar os fatos que ensejaram as retificações em questão, bem como a legislação vigente sobre a matéria;

- que a denuncia espontânea de violação obrigacional tributaria possui a virtude apenas de inibir a aplicação da multa de ofício, de veio infracional, não afastando a

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.102121/2003-28
Acórdão nº. : 104-22.111

chamada multa de mora, de natureza indenizatória por atraso no recolhimento do imposto devido, conforme definido no art. 138 do Código Tributário Nacional;

- que, ainda, em relação à retificação das declarações, observa-se que segundo a legislação vigente, notadamente o art. 832 do Decreto 3.000, a retificação deve ser motivada por erro de fato;

- que intimado a apresentar os comprovantes de pagamentos dos impostos relativos aos valores informados nas Declarações Retificadoras apresentadas o contribuinte apresenta cópia da Confirmação do Recebimento do Pedido de Parcelamento Especial (PAES - Lei 10.684, de 2003), transmitido "via internet", em 30/06/03 (fls. 193);

- que em conjunto, ao pedido de PAES apresentado pelo contribuinte, foram anexadas cópias de "DARF", com pagamentos sob o Código de Receita 7042 (PAES - Pessoa Física), sendo a primeira parcela paga em 24/07/2003 (fls. 194/209);

- que confeccionamos tabela com o cronograma de eventos relacionados a presente ação fiscal, na qual evidencia-se que dentro do prazo de 20 dias do início da ação fiscal, o contribuinte não exerceu seu direito de efetuar o pagamento de seus débitos com os acréscimos legais aplicáveis no caso de procedimento espontâneo: (a) - Retificação das Declarações de IRPF: 27/05/03; (b) - Termo de Início da Ação Fiscal: 13/06/03; (c) - 20 dias após o Termo de Início - Lei nº. 9.430, de 1996, art 47, e Lei nº. 9.532, de 1997, art. 70, II: 07/07/03; (d) - Pedido de Parcelamento Especial - PAES: 30/06/03; (e) - Data de pagamento da 1ª Parcela - PAES: 24/07/03. Cabe destacar que consta nos arquivos da Secretaria da Receita Federal, pedido de parcelamento indeferido (fls. 299);

- que robustecendo o entendimento desta fiscalização, converge a compreensão da autoridade judiciária por ocasião da prolação da sentença, *in verbis*: (fls. 250): "... Termino consignando que, após instauração da presente ação penal, descabe, por inteiro, falar de espontaneidade para fins de retificação das declarações prestadas às

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.102121/2003-28
Acórdão nº. : 104-22.111

autoridades fazendárias brasileiras, e, diante do dolo e da fraude cometidos, buscar parcelamento de crédito tributário, até porque proibido nos precisos termos do art. 154, § único, c/c o art. 155-A, § 1º, do CTN ...”;

- que, quanto aos extratos bancários da conta da Suíça, tem-se que o aspecto importante a destacar é o fato que até veiculação pela imprensa a respeito de supostas remessas de divisas para o exterior por fiscais estaduais e auditores federais e, posteriormente, confirmados no exame da ação penal nº. 2003.51.01.5002810, com trâmite na 3ª Vara Federal Criminal do Rio de Janeiro, o contribuinte não informava em suas Declarações de Imposto de Renda, a manutenção da referida conta;

- que somente em 27/05/03, no curso da ação penal de que é réu, o contribuinte retifica suas Declarações de Imposto de Renda Pessoa Física, inserindo informações sobre a conta mantida no exterior;

- que apesar das repetidas intimações para apresentação dos extratos da conta mantida no exterior o contribuinte reiteradamente informa que não possui os extratos, e que os mesmos já foram solicitados e serão entregues;

- que, em 10/04/03, no Auto de Qualificação e Interrogatório (fls. 268/269), perguntado se era titular da conta 101278, do Discount Bank And Trust Campany, conforme consta da Carta Rogatória da Confederação Helvética, nº. 10767, que lhe foi exibida, respondeu que: “Reserva-se ao direito de somente falar em juízo”;

- que, posteriormente, em 03/06/03, já em juízo, na presença do Juiz Federal, Dr. Lafredo Lisboa Vieira Lopes, inquirido respondeu (fls. 270/272): “que dispensa a leitura da denuncia porque dela tem conhecimento; que a conta na Suíça referida na denúncia pertence ao interrogando; que dita conta foi aberta provavelmente em 1995 ou 1996; que essa conta foi declarada às autoridades fazendárias e do Banco Central na semana passada; que não declarou esses anos todos, mas que se penitencia pelo erro; que

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.102121/2003-28
Acórdão nº. : 104-22.111

não responde à indagação da origem desses recursos no exterior porque precisa primeiro consultar o parceiro residente lá fora.”;

- que fica claro para esta fiscalização, que o contribuinte tem a posse dos extratos bancários, conforme informado por ele mesmo no interrogatório acima transcrito, e que as promessas de entrega dos mesmos são meramente protelatórias, visando impedir o fisco de identificar, caracterizar e quantificar, o correto tratamento tributário sobre os fatos em questão;

- que embora certos de que o contribuinte tenha conhecimento da legislação em questão, face aos anos de trabalho que prestou quando ocupava o cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal, e considerando o fato de que não se pode argüir a ignorância da lei, quando de sua não observância;

- que para melhor esclarecer, ficou demonstrado no autos da ação penal infra referida, bem como em depoimento, que as contas bancárias dos funcionários das empresas Gortin Promoções Ltda e Passabra Turismo e Câmbio Ltda, especificamente dos Srs. Paulo Henrique Borges Sekiguchi, Arilson da Silva Dias, Marcelo Fernandes Mesquita, Germano Silva Filho e Valdir Ferreira de Freitas, eram usadas pelos sócios das empresas (Alexandre Martins e Reinaldo Pitta);

- que, ainda, em relação às intimações efetuadas, quanto aos valores declarados, em declarações de IRPF retificadoras apresentadas posteriormente à ação penal já referida, pretendeu o fisco buscar a verdade em relação aos fatos ocorridos, para o correto tratamento tributário;

- que nesse ínterim o contribuinte pouco contribuiu, pois se recusou por vezes a esclarecer detalhes dos “supostos” contratos celebrados, e, diante dos fatos aqui elencados, das informações colhidas, das intimações, das diligências, dos argumentos, dos documentos extraídos dos autos do processo da ação penal, das informações trazidas pelo

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.102121/2003-28
Acórdão nº. : 104-22.111

contribuinte e pelas informações constantes dos sistemas da Secretaria da Receita Federal, e observando a legislação que rege a matéria, não pode esta fiscalização considerar a documentação apresentada como hábil e idônea para comprovar a origem dos recursos depositados na conta do contribuinte no exterior;

- que diante dos fatos apresentados no presente Termo de Verificação, lastreados pela documentação que faz parte integrante do Processo Administrativo Fiscal, consubstanciou-se a 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;

- que, quanto à multa qualificada, tem-se que os valores depositados, bem como a existência da própria conta acima referida, foram ocultados do Fisco Federal por vários anos, sendo informados somente nas Declarações Retificadoras apresentadas em 27/05/03, 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;

- que, quanto ao agravamento das penalidades, tem-se que no intuito de verificar o correto tratamento tributário em relação aos fatos descritos, intimou-se o contribuinte em 06/10/03, 22/10/03 e 24/11/03, a informar e comprovar com documentação hábil e idônea o tipo de participação do contribuinte nas transações envolvendo atletas profissionais, o ramo esportivo dos atletas, a atividade exercida pelo contribuinte na intermediação, os percentuais/valores envolvidos, os nomes dos atletas profissionais, os clubes envolvidos (se houver), e as datas das transações. Sendo que a recusa em prestar esclarecimentos sobre os fatos de interesse tributário, após regularmente intimado, caracteriza perfeitamente o que dispõe o art. 959 do RIR/99.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.102121/2003-28

Acórdão nº. : 104-22.111

Em sua peça impugnatória de fls. 377/409, apresentada, tempestivamente, em 22/01/04, o autuado se indispõe contra a exigência fiscal, solicitando que seja acolhida a impugnação para tornar insubsistente o auto de infração, com base, em síntese, nos seguintes argumentos:

- que o auto é claro quando informa estar tributando valores recebidos em 31/01/97 e 31/08/97 (fls. 360), no valor total de R\$ 635.694,45, como créditos na conta corrente do impugnante, cuja origem, os autuantes alegam não comprovada;

- que o Imposto sobre a Renda é tributo sujeito ao lançamento por homologação, cuja sistemática se encontra definida no artigo 150 do CTN;

- que como se extrai do § 4º do artigo transcrito acima, ocorrido o fato gerador, tem a Fazenda Pública cinco anos para homologar o lançamento ou, caso verifique ausência ou insuficiência de recolhimento do tributo, promover, em cinco anos contados do fato gerador, o lançamento;

- que em situações normais, ocorrido o fato gerador do IR em 31/12/97, em 31/12/02 já não poderiam mais ser lançados quaisquer valores relativos ao ano-calendário de 1997. Isto é, na ausência de dolo, fraude ou simulação, o crédito tributário estaria extinto em 31/12/02, por não ter o fisco federal promovido, em tempo hábil, o lançamento do tributo;

- que mesmo que a conduta do impugnante tivesse sido qualificada pela autoridade autuante como dolosa, o que só se admite para argumentar, é imperioso reconhecer a ocorrência da decadência. Isto porque, ainda que se despreze a regra de decadência do art. 150, § 4º, em função de sua ressalva (comprovada ocorrência de dolo, fraude ou simulação), deverá ser observada a regra geral de decadência, prevista no artigo 173, I do CTN;

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.102121/2003-28
Acórdão nº. : 104-22.111

- que ao considerarmos que os depósitos de valores supostamente não comprovados ocorreram no ano-calendário de 1997, o fisco federal já poderia, no curso daquele exercício, ter promovido o lançamento. Sendo assim, o prazo decadencial iniciou-se em 1º de janeiro de 1998, estando extinto o crédito tributário respectivo já em 1º de janeiro de 2003;

- que relativamente ao ano de 1998, constata-se que os auditores autuantes não apuraram qualquer valor diverso daquele declarado pelo contribuinte, em sua retificação, entregue em 27/05/03, antes, é bom que se lembre reiteradas vezes nesta defesa, do início desta fiscalização (11/06/03);

- que, deste modo, o que se pretende é a constituição de um crédito já declarado, e devidamente parcelado, nos precisos termos da Lei nº. 10.684, de 2003, a qual prevê, em seu artigo 1º, § 2º, a confissão irretratável e irrevogável, bem como sua exigibilidade imediata em caso de exclusão;

- que ninguém tem dúvida de que o fisco poderia constituir, in casu, crédito tributário, somente se tivesse apurado incorreção do valor informado pelo impugnante, sendo de todo irracional e incoerente, além de obviamente representar cobrança em dobro, ou seja, ilegal, o procedimento adotado pelo fiscais autuantes;

- que o longo Termo de Verificação Fiscal não logrou êxito em justificar a qualificação da conduta do impugnante como dolosa, limitando-se a transcrição de dispositivos legais concernentes à matéria. E nem seria possível tal justificativa, uma vez que, como ficará demonstrado, a forma de agir do impugnante não comporta o rótulo de dolosa;

- que em 27/05/03 o impugnante apresentou declarações retificadoras de IRPF relativas aos anos-calendário de 1998, 1999, 2000 e 2001, bem como a DIRPF do ano-calendário de 2002. Em especial, a declaração retificadora de 1998 trouxe a indicação

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.102121/2003-28
Acórdão nº. : 104-22.111

de rendimentos tributáveis recebidos no exterior em valor idêntico àqueles lançado com base de calculo do IR devido no Auto de Infração ora impugnado, relativamente ao ano-calendário de 1998;

- que foi com base nas referidas declarações, frise-se, que a autoridade fiscal lavrou o Auto de Infração ora impugnado. Isto é, os valores dos depósitos creditados na conta do UBP foram informados pelo próprio impugnante, em 27/05/03, isto é, antes de ter se iniciado qualquer procedimento de fiscalização;

- que conseqüentemente, se houve algum ato intencional por parte do impugnante que deva ser considerado, tal ato é a apresentação das declarações retificadoras, em especial, a do ano-calendário de 1998, na qual fez-se constar como "rendimentos tributáveis recebidos no exterior" o valor de R\$ 609.092,39;

- que, portanto, já na declaração retificadora, o impugnante reconhecia ser devedor de imposto sobre a renda, antes mesmo, repita-se, do início da fiscalização. E o valor do crédito tributário relativo ao ano-calendário de 1998 que foi declarado pelo impugnante, registre-se, é o mesmo apurado pela autoridade fiscal;

- que no curso do procedimento de fiscalização, outrossim, o impugnante trouxe todas as informações de que dispunha e que fossem relevantes para a verificação do fato gerador do imposto sobre a renda. Tanto assim, que os valores tomados pela autoridade fiscal são exatamente aqueles informados pelo impugnante, apesar de ter sido permitido à Receita Federal o acesso às informações e documentos constantes dos autos da ação penal nº. 2003.51.01.500281-0;

- que o contribuinte pode até ser condenado à morte por pretensos crimes variados, dolosos, porém, não pode ter qualificada sua atuação com o fisco como tal, se atendeu a todas as intimações, anexou todos os documentos que logrou obter, prestou todos os esclarecimentos e informações que lhe foram solicitadas, à exaustão;

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.102121/2003-28
Acórdão nº. : 104-22.111

- que considerado valido o Auto de Infração e, conseqüentemente, desprezada a declaração retificadora apresentada pelo impugnante, subsiste legítimo o interesse do mesmo em apresentar as razões de seu inconformismo ao crédito tributário constituído. Como visto, foi invocada a presunção de omissão de rendimentos contida no art. 42 da Lei nº. 9.430, de 1996, para tomar os valores creditados em conta do impugnante como renda;

- que o lançamento por presunção de omissão de receita com base em extrato bancário é uma ficção irresponsável, eis que o extrato em que se baseia não existe. A receita é aquela declarada e oferecida à tributação, e, neste caso, não está presente acréscimo patrimonial a descoberto;

- que, no caso, o impugnante apresentou declaração retificadora em 27/05/03, portanto, antes do inicio da fiscalização. Sendo assim, antes mesmo de qualquer procedimento administrativo fiscal, confessou o não recolhimento da contribuição e promoveu o parcelamento do débito devido;

- que aqui se está diante de caso de espontaneidade, tendo em vista o inequívoco reconhecimento do crédito tributário pelo impugnante, o que impede a aplicação de qualquer tipo de multa. Declarado o crédito tributário espontaneamente pelo impugnante, este veio a formular Pedido de Parcelamento Especial, previsto na Lei nº. 10.684, de 2003, passando a recolher mensalmente os valores correspondentes a sua dívida para com o fisco federal, sendo certo que, até esta data, não lhe foi imposto nenhum óbice para tanto, ou nenhuma notificação de que seu pedido tenha sido indeferido;

- que conforme exposto acima, e expressamente declarado no Termo de Verificação Fiscal, o impugnante formulou Pedido de Parcelamento Especial, confessando, de forma irrevogável e irretratável, o débito reconhecido em sua declaração retificadora do

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.102121/2003-28
Acórdão nº. : 104-22.111

ano-calendário de 1998, e que, equivocadamente, veio a ser objeto do Auto de Infração ora impugnado.

Após resumir os fatos constantes da autuação e as principais razões apresentadas pelo impugnante, a Primeira Turma de Julgamento da DRJ no Rio de Janeiro - RJ decide julgar procedente em parte o lançamento mantendo parcialmente o crédito tributário lançado, com base, em síntese, nas seguintes considerações:

- que argúi inicialmente o impugnante a decadência do direito de constituição do crédito relativo ao ano-calendário de 1997, apoiando-se na tese de que a modalidade de lançamento a que se sujeita o imposto sobre a renda de pessoas físicas é a do lançamento por homologação. Assevera, no entanto, que, se considerada a regra de decadência prevista no art. 173 do CTN, em razão da ocorrência de dolo, o Fisco Federal já poderia, no curso daquele exercício, ter promovido o lançamento e, portanto, o prazo decadencial iniciou-se em 1º de janeiro de 1998, estando extinto o crédito tributário respectivo já em 1º de janeiro de 2003;

- que, no presente caso, inobstante os inúmeros desdobramentos que possam advir da discussão relativa à modalidade de lançamento, o que importa para o deslinde da questão que se apresenta é que, tendo em vista que a autoridade autuante ao apurar a reiterada prática do contribuinte em omitir rendimentos para eximir-se do pagamento de tributo, tipificou o comportamento como doloso e configurador de evidente intuito de fraude, ensejando a imposição da multa qualificada de 150%, o termo inicial para a contagem do prazo decadencial deve ser o previsto no artigo 173, I, do CTN.

- que se aplicando concretamente ao caso em exame a regra do CTN estabelecida pelo artigo 173, inciso I, tem-se que, sendo a omissão de rendimentos relativa aos meses de janeiro e agosto de 1997, considera-se exercício em que o lançamento poderia ser efetuado o de 1998, começando o prazo decadencial a fluir em 01/01/99 e,

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.102121/2003-28
Acórdão nº. : 104-22.111

portanto, encerrando-se em 31/12/03. Posto que o interessado teve ciência do Auto de Infração em 26/12/03 (fl. 358), a preliminar de decadência suscitada deve ser afastada;

- que entende o impugnante que ao procurar espontaneamente o fisco e confessar o cometimento da infração, não deverá ser penalizado;

- que da leitura do art. 138 do CTN a confissão do infrator deverá ser feita antes que tenha início qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização relacionado com o fato ilícito, sob pena de perder seu teor de espontaneidade, permitindo que o fisco proceda ao lançamento de ofício;

- que assim, no tocante ao aspecto temporal nos termos do parágrafo primeiro do art. 138 do CTN, a providência efetuada pelo contribuinte quanto à confissão do débito, caracterizada pela entrega da declaração retificadora (27/05/03), de fato, ocorreu, antes do procedimento fiscal se iniciar (13/06/03);

- que ocorre que optando pelo parcelamento do crédito tributário, formalizada em 30/06/03 mediante adesão ao Parcelamento Especial instituído pela Lei nº. 10.684, de 2003, o contribuinte não adotou as providências necessárias para excluir sua responsabilidade sobre o débito existente, uma vez que o pedido de parcelamento não substitui o pagamento a que se refere o artigo 138 do CTN;

- que mesmo admitindo-se existir a denúncia espontânea de infração, tal pretensa denúncia não foi acompanhada do pagamento do tributo, como exige a norma para que ocorra exclusão da responsabilidade. Importante destacar que pagamento é modalidade de extinção do crédito tributário, enquanto que a natureza jurídica do parcelamento é completamente diversa. Trata-se de espécie do gênero moratória, uma das modalidades de suspensão do crédito tributário. É favor fiscal que deve seguir as regras dos artigos 153 a 155-A do CTN;

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.102121/2003-28
Acórdão nº. : 104-22.111

- que é dever da autoridade administrativa ao recepcionar as declarações, que sejam originais, que sejam retificadoras, verificar a correção das informações nelas prestadas. Se da revisão da declaração de rendimentos apresentada for constatada infração a dispositivo da legislação tributária proceder-se-á a lançamento de ofício, mediante a lavratura de auto de infração;

- que, portanto, não há que se falar em desconstituição do crédito tributário apurado no Auto de Infração em razão de que o mesmo já estaria declarado e parcelado, como quer o impugnante, uma vez que esta declaração retificadora tem efeito apenas informativo para o Fisco, portanto, o contribuinte não estava amparado pela espontaneidade em relação ao tributo, ao período e à matéria nela expressamente inseridos, como já exposto;

- que no que diz respeito especificamente ao Parcelamento Especial - PAES, cabe observar que o simples ingresso no PAES não libera o lançamento da multa de ofício. A Lei nº. 10.684, de 2003, que instituiu o parcelamento de débitos constituídos ou não, não prevê a não-aplicação da multa de ofício, mas tão-somente a redução nas hipóteses prevista no § 7º do art. 1º da referida norma legal, que deve ser observado quando da consolidação dos débitos pela SRF e, portanto, não compete ao julgador administrativo se manifestar acerca da aplicação do benefício;

- que, no presente caso, a autoridade ao intimar o contribuinte em varias oportunidades para que discriminasse e comprovasse os expressivos valores informados na declaração retificadora como rendimentos supostamente percebidos no exterior, com o intuito de verificar a veracidade das informações declaradas, obteve como resposta do interessado que não possuía qualquer documentação comprobatória relativamente aos rendimentos que seriam decorrentes de prestação de serviços e a documentação apresentada relativamente aos alegados empréstimos não foi considerada hábil e idônea para justificar os rendimentos;

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.102121/2003-28
Acórdão nº. : 104-22.111

- que, desta forma, diante da inexatidão quanto à origem da percepção dos rendimentos tributáveis declarados pelo contribuinte, a autoridade autuante capitulou a infração como omissão de rendimentos caracterizada por depósitos de origem não comprovada, com base no documento de fl. 186, desqualificando a procedência dos rendimentos por ele atribuída na declaração retificadora;

- que depósitos bancários se apresentam, num primeiro momento, como simples indicio da existência de omissão de rendimentos. Entretanto, esse indicio se transforma na prova da omissão de rendimentos, quando o contribuinte, tendo a oportunidade de comprovar a origem dos recursos aplicados em tais depósitos, se nega a fazê-lo, ou não o faz satisfatoriamente;

- que após verificação preliminar do conteúdo dos elementos apresentados, a fiscalização não considerou hábil e suficiente a documentação apresentada, apontando as razões através do Termo de Constatação de fls. 130/134, por entender, em suma, que: (1) não restar comprovado que a DINTELCOR fosse representante da GORTIN CORPORATION e nem ser possível identificar quem assinou pela empresa; (2) os comprovante bancários não estavam autenticados em cartório e nem constava à identificação da instituição financeira; (3) não ficaram identificadas as transações envolvendo atletas profissionais (clubes, atletas, etc) e (4) os contratos de empréstimos não informavam a quais transações estariam vinculados, qual a participação do contribuinte e quais os valores a serem recebidos pelo mesmo;

- que no intuito de verificar a possibilidade do contribuinte intermediar ou negociar jogadores de futebol, a fiscalização efetuou ainda diligencia junto a Confederação Brasileira de Futebol - CBF, da qual recebeu a informação de que o Contribuinte jamais foi credenciado na CBF como agente de jogadores e que, após consultar a pagina na internet da FIFA, não identificou o contribuinte como agente de jogadores credenciado por outra confederação (fls. 285/298);

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.102121/2003-28
Acórdão nº. : 104-22.111

- que foram ainda dadas outras oportunidades para que o contribuinte informasse e comprovasse com documentação hábil e idônea o tipo de participação nas transações envolvendo atletas profissionais, o ramo esportivo dos atletas, a atividade exercida pelo contribuinte na intermediação, os percentuais / valores envolvidos, os nomes dos atletas profissionais, os clubes envolvidos e as datas das transações;

- que não obstante, além de não apresentar qualquer documentação pertinente à suposta atividade, o contribuinte deu por finalizada a sua intenção de comprovar as origens dos créditos, quando em sua última resposta sobre o assunto no curso da ação fiscal (fl. 185), em 28/11/03, consignou que não esclareceria mais do que fez nas respostas encaminhadas e protocoladas anteriormente no Grupo Especial, através das petições de 16/11/03 e 10/11/03;

- que a qualificação da multa de lançamento de ofício foi aplicada pela autoridade autuante sob a justificativa de que houve intenção do contribuinte em impedir que o fisco conhecesse a existência de recursos tributáveis ao ocultar em suas declarações de ajuste anual, por seguidos anos, os valores depositados no exterior assim como a existência da própria conta corrente mantida em instituição financeira no exterior. Tais informações somente foram prestadas nas declarações retificadoras apresentadas em 27/05/03, data posterior às denúncias amplamente veiculadas na imprensa e após iniciada a ação penal nº. 2003.51.01.500281-00, na qual o contribuinte figurava nos autos do processo como réu;

- que se esclareça, quanto à argumentação do impugnante de que não se pode configurar como dolosa a sua conduta durante a ação fiscal, que a qualificação da multa decorreu do fato de o contribuinte movimentar conta bancária no exterior, sem o conhecimento da administração tributária, revelando 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 e, assim, furtar-se do pagamento do imposto devido, não se tratando simplesmente da postura adotada no período da ação fiscal, quando o contribuinte já se

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.102121/2003-28
Acórdão nº. : 104-22.111

encontrava sob a ação penal. Sendo sua obrigação declarar e apurar o imposto devido e não o fazendo, incorreu em conduta previsível no ordenamento jurídico, assumindo o risco da omissão, especialmente considerando-se que como Auditor Fiscal da Receita Federal não poderia desconhecer os efeitos jurídicos de sua ação ou omissão;

- que se observe que aplicável, ainda, é a qualificação da multa quando o sujeito passivo requer o parcelamento da dívida após o início do procedimento administrativo de fiscalização por entender-se não ilidida a presunção do dolo, sendo plausível, nessas circunstâncias, vislumbrar que o contribuinte só o fez em razão da consciência de sua conduta e do seu resultado, pois ter conhecimento da ilicitude ou da antijuricidade de um fato significa saber que tal fato implicará numa ação ou omissão oposta ao dever ético-jurídico, passível de sanção;

- que, quanto à multa agravada, fica claro que o contribuinte sempre procurou responder a todos os Termos de Intimação. E mesmo que não tenha apresentado todos os documentos solicitados, visto que, em alguns casos, a princípio não os possuía, apresentou regularmente respostas para os itens questionados. Nesse sentido, entendo que, se não restou provado que o contribuinte realmente possuía os referidos documentos, não havia como penalizá-lo por falta de apresentação.

A decisão de Primeira Instância está consubstanciada nas seguintes ementas:

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

Exercício: 1998, 1999

Ementa: DECADÊNCIA

Presente o dolo, ainda que se trate de tributo sujeito ao lançamento por homologação, aplica-se a regra geral do art. 173, inciso I, do CTN.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.102121/2003-28
Acórdão nº. : 104-22.111

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. NECESSIDADE DE SER ACOMPANHADA DE PAGAMENTO DO TRIBUTO DEVIDO.

A denúncia espontânea está prevista no art. 138 do CTN e exige que esta seja acompanhada, se for o caso, do pagamento devido e dos juros de mora. O parcelamento de débito não consubstancia denúncia espontânea, pois essa somente se caracteriza com o pagamento imediato e integral.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. LANÇAMENTOS COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS.

A presunção legal de omissão de rendimentos, prevista no art. 42, da lei nº. 9.430, de 1996, autoriza o lançamento com base em depósitos bancários de origem não comprovada pelo sujeito passivo.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA

Cabível a imposição da multa qualificada de 150%, prevista no artigo 44, inciso II, da Lei nº. 9.430/1996, quando restar demonstrado que o procedimento adotado pelo sujeito passivo enquadra-se, em tese, nas hipóteses tipificadas no art. 71, inciso I, da Lei nº. 4.502/1964.

MULTA DE OFÍCIO AGRAVADA

Incabível a imposição da multa agravada de 225%, prevista no art. 44, § 2º, da Lei nº. 9.430/1996, se não restou comprovado que o contribuinte possuía os documentos solicitados, mediante intimação.

Lançamento Procedente em Parte."

Cientificado da decisão de Primeira Instância, em 14/06/04, conforme Termo constante às fls. 436/437 o recorrente interpôs, tempestivamente (09/07/04), o recurso voluntário de fls. 438/476, no qual demonstra irresignação contra a decisão supra ementada, baseado, em síntese, nos mesmos argumentos apresentados na fase impugnatória.

Consta às fls. 478/485 o Arrolamento de Bens e Direitos, objetivando o seguimento ao recurso administrativo, sem exigência do prévio depósito de 30% a que alude o art. 10, da Lei n.º 9.639, de 1998, que alterou o art. 126, da Lei nº 8.213, de 1991, com a

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.102121/2003-28
Acórdão nº. : 104-22.111

redação dada pela Lei nº 9.528, de 1997, combinado com o art. 32 da Lei nº. 10.522, de 2002.

É o Relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.102121/2003-28
Acórdão nº. : 104-22.111

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.

Da análise dos autos do processo se verifica, que a motivação inicial para instaurar o procedimento fiscal 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. Sendo que a verificação 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, 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.

O suplicante solicita o provimento ao seu recurso, tanto na razão preliminar como nas razões de mérito, para tanto apresenta preliminar de decadência relativo ao

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.102121/2003-28
Acórdão nº. : 104-22.111

exercício de 1998 e razões de mérito sobre lançamentos efetuados sobre depósitos bancários, espontaneidade e PAES.

Desta forma, a discussão neste colegiado se prende a preliminar de decadência do exercício de 1998 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 relativo ao exercício de 1998, levantada pelo suplicante, sob o argumento de que o lançamento de imposto de renda das pessoas físicas é por homologação, fico 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 em assim sendo, o imposto lançado relativo ao exercício de 1998, correspondente ao ano-calendário de 1997 se encontrava alcançado pelo prazo decadencial na data da ciência do auto de infração (26/12/03 - fls. 358), de acordo com a regra contida no artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional.

É de se ressaltar, que 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.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.102121/2003-28
Acórdão nº. : 104-22.111

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 27/05/03, 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.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.102121/2003-28
Acórdão nº. : 104-22.111

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 27/05/03, 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, 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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.102121/2003-28
Acórdão nº. : 104-22.111

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.

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.

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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.102121/2003-28
Acórdão nº. : 104-22.111

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 prevêm 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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.102121/2003-28
Acórdão nº. : 104-22.111

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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.102121/2003-28
Acórdão nº. : 104-22.111

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 esta 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, suprimento 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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.102121/2003-28
Acórdão nº. : 104-22.111

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 nº. 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."

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.102121/2003-28
Acórdão nº. : 104-22.111

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."



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.102121/2003-28
Acórdão nº. : 104-22.111

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. À 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."



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.102121/2003-28
Acórdão nº. : 104-22.111

Acórdão nº. . 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."



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.102121/2003-28
Acórdão nº. : 104-22.111

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 circunstância materiais.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.102121/2003-28
Acórdão nº. : 104-22.111

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 à 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.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.102121/2003-28
Acórdão nº. : 104-22.111

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,

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.102121/2003-28
Acórdão nº. : 104-22.111

autoria e graduação das penas, imprescindendo 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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.102121/2003-28
Acórdão nº. : 104-22.111

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."



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.102121/2003-28
Acórdão nº. : 104-22.111

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."

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.102121/2003-28
Acórdão nº. : 104-22.111

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%.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.102121/2003-28
Acórdão nº. : 104-22.111

Diante da desqualificação da multa de lançamento de ofício, só posso concordar que ocorreu a decadência, relativo ao ano-calendário de 1997, 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 (26/12/03), 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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.102121/2003-28
Acórdão nº. : 104-22.111

fato imponible. 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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.102121/2003-28
Acórdão nº. : 104-22.111

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, não estava extinto o direito da Fazenda Pública de constituir crédito tributário relativo ao exercício de 1998, ano-calendário de 1997, 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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.102121/2003-28
Acórdão nº. : 104-22.111

que ocorreu o fato gerador do imposto de renda questionado, ou seja, o fisco teria prazo legal até 31/12/02, 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.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.102121/2003-28
Acórdão nº. : 104-22.111

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, nada 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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.102121/2003-28
Acórdão nº. : 104-22.111

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);

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.102121/2003-28

Acórdão nº. : 104-22.111

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 omissor 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.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.102121/2003-28
Acórdão nº. : 104-22.111

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 incontestado 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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.102121/2003-28
Acórdão nº. : 104-22.111

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 à 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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.102121/2003-28
Acórdão nº. : 104-22.111

obviedade absoluta, visto que toda quantia ingressada deveria ser homologada e, a contrário *sensu*, não homologando o que não está pago.

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

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

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

Assim, 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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.102121/2003-28
Acórdão nº. : 104-22.111

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 1997. O prazo quinquenal para que o fisco promovesse o lançamento tributário relativo aos fatos geradores ocorridos em 1997, começou, então, a fluir em 31/12/97, exaurindo-se em 31/12/02, tendo tomado ciência do lançamento, em 26/12/03, conforme consta às fls. 358, 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 1998, correspondente ao ano-calendário de 1997.

Quanto ao lançamento tributário relativo ao exercício de 1999, correspondente ao ano-calendário de 1998, 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 lançamento se refere à omissão de rendimentos caracterizados por depósitos bancários cuja origem não foi comprovada através da apresentação de documentação hábil e idônea, conforme descrição dos fatos constante do Auto de Infração.

No Termo e Verificação Fiscal de fls. 307/356, que integra o Auto de Infração fica claro, que o lançamento teve por base nos valores informados pelo suplicante na Declaração de Ajuste Anual retificadora, entregue antes do início do procedimento fiscal

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.102121/2003-28
Acórdão nº. : 104-22.111

(27/05/03), sendo que a autoridade lançadora justifica o lançamento afirmando que a entrega da declaração retificadora, no caso concreto, desacompanhada do pagamento do tributo e após início da ação penal, não poderia caracterizar denúncia espontânea, afirmação contra a qual se insurge o Recorrente.

Assim, não está em discussão se o suplicante efetivamente recebeu ou não os rendimentos objeto do lançamento, já que o suplicante não se insurge contra esse fato, ao contrário, o lançamento baseou-se em dados por ele mesmo declarados na Declaração de Ajuste Anual retificadora apresentada de forma espontânea em 27/05/03, já que o início da ação fiscal foi em 13/06/03. Por outro lado, também não se discute se os rendimentos são de outra natureza, que não omissão de rendimentos em razão dos depósitos efetuados em estabelecimento bancários situada na Suíça pertencentes ao suplicante, já que é essa a matéria tributável descrita no Auto de Infração.

A questão central a ser enfrentada, nesta parte do litígio, é se o lançamento poderia ter sido efetuado, dado que o suplicante apresentou a Declaração de Ajuste Anual retificadora antes de iniciado o procedimento fiscal considerando-se as circunstâncias do caso concreto.

Os fatos, resumidamente e em ordem cronológica, são os seguintes: em 27/05/03 o ora suplicante apresentou a Declaração de Ajuste Anual retificadora referente ao exercício de 1999 (fls. 50/54) onde informava rendimentos recebidos de pessoas jurídicas, o valor de R\$ 609.092,39, não declarado na declaração originalmente apresentada; em 13/06/2003 tem início ação fiscal referente a esse e outros períodos, com a ciência do Termo de Início de Fiscalização; Pedido de Parcelamento Especial - PAES: 30/06/03; data de pagamento da 1ª Parcela - PAES: 24/07/03 (cabe observar que consta nos autos a observação que pedido de parcelamento foi indeferido (fls. 299); em 26/12/03 o suplicante é cientificado do Auto de Infração que tem por base os mesmos valores informados pelo suplicante nas declaração retificadora.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.102121/2003-28
Acórdão nº. : 104-22.111

Conforme resumo acima, a declaração retificadora foi apresentada antes do início do procedimento fiscal e, portanto, a declaração foi entregue espontaneamente. O fato de o suplicante estar sob investigação do Ministério Público ou respondendo processo por crime de corrupção passiva e/ou remessa de recursos ao exterior, como referido pela Autoridade Lançadora, não retira essa espontaneidade. Não só a legislação não prevê essa hipótese como, ainda que assim fosse, ter-se-ia que vincular a matéria objeto da investigação ou processo criminal com a matéria tributável do lançamento, o que não foi afirmado na descrição da matéria tributável.

A retificação das declarações de IRPF é atualmente disciplinada pela Medida Provisória nº. 2.189-49, de 23/08/2001, art. 18 que compreende uma nova sistemática introduzida pela Medida Provisória nº. 1990-27, de 13/01/2000, *verbis*:

“Art. 18. A retificação de declaração de impostos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, nas hipóteses em que admitida, terá a mesma natureza da declaração originariamente apresentada, independentemente de autorização pela autoridade administrativa.

Parágrafo único. A Secretaria da Receita Federal estabelecerá as hipóteses de admissibilidade e os procedimentos aplicáveis à retificação de declaração.”

A Secretaria da Receita Federal, por sua vez, editou a Instrução Normativa nº. 165, de 23/12/1999 onde se lê no seu art. 1º, *verbis*:

“Art. 1º O declarante, pessoa física, obrigado à apresentação da declaração de rendimentos prevista no art. 7º da Lei nº. 9.250, de 26 de dezembro de 1995, e da declaração do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR, de que tratam os arts. 6º e 8º da Lei nº. 9.393, de 19 de dezembro de 1996, poderá retificar a declaração anteriormente entregue mediante apresentação de nova declaração, independentemente de autorização pela autoridade administrativa.

Parágrafo único. A declaração retificadora referida neste artigo:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.102121/2003-28
Acórdão nº. : 104-22.111

I - terá a mesma natureza da declaração originariamente apresentada, substituindo-a integralmente, inclusive para os efeitos da revisão sistemática de que trata a Instrução Normativa SRF nº 094, de 24 de dezembro de 1997; II - será processada, inclusive para fins de restituição, em função da data de sua entrega."

Em seguida a Instrução Normativa nº. 15, de 2001, no seu art. 54, confirmou esse procedimento:

"Art. 54. O declarante obrigado à apresentação da Declaração de Ajuste Anual pode retificar a declaração anteriormente entregue mediante apresentação de nova declaração, independentemente de autorização pela autoridade administrativa.

Parágrafo único. A declaração retificadora referida neste artigo:

I - tem a mesma natureza da declaração originariamente apresentada, substituindo-a integralmente;

II - será processada, inclusive para fins de restituição, em função da data de sua entrega."

Antes da vigência da Medida Provisória nº. 1.990-27, a retificação da declaração só seria admitida mediante comprovação de erro e dependia de autorização por parte da autoridade administrativa. É o que se extrai do art. 832 do RIR/99, *verbis*:

"Art. 832. A autoridade administrativa poderá autorizar a retificação da declaração de rendimentos, quando comprovado erro nela contido, desde que sem interrupção do pagamento do saldo do imposto e antes de iniciado o processo de lançamento de ofício (Decreto-Lei nº. 1.967, de 1982, art. 21, e Decreto-Lei nº. 1.968, de 23 de novembro de 1982, art. 6º).

Parágrafo único. A retificação da declaração prevista neste artigo será feita por processo sumário, mediante a apresentação de nova declaração de rendimentos, mantidos os mesmos prazos de vencimento do imposto."



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.102121/2003-28
Acórdão nº. : 104-22.111

Ora, a declaração retificadora, portanto, a partir da Medida Provisória nº. 1.990-27, de 13/01/2000, tem natureza completamente diversa da declaração retificadora na sistemática anterior. Não só independe de autorização ou exame prévio para ser apresentada e ter eficácia, como pode ser efetivada independentemente de comprovação de erro na declaração retificada. Nas hipóteses em que admitida, o contribuinte pode retificar a declaração anterior livremente com a simples apresentação de uma nova, sendo sempre a última apresentada que valerá para todos os efeitos, inclusive para fins de revisão e conseqüente lançamento, se for o caso.

A Instrução Normativa SRF nº. 185, de 2002 que versa sobre os procedimentos de revisão das declarações de IRPF contém os seguintes dispositivos:

"Art. 5º O chefe da unidade da SRF da jurisdição do contribuinte emitirá notificação de não aceitação de declaração retificadora:

I - que tenha por objeto a troca de modelo, conforme disposto no art. 18 da Medida Provisória nº. 2.189-49, de 23 de agosto de 2001;

II - apresentada durante o procedimento fiscal, nos termos do art. 7º, inciso I e § 1º, do Decreto nº. 70.235, de 6 de março de 1972 - Processo Administrativo Fiscal (PAF);

III - que altere matéria tributável objeto de lançamento regularmente cientificado ao sujeito passivo, nos termos do art. 145 da Lei nº. 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN), com vistas a reduzi-lo."

No presente caso, não só não foi emitida notificação por nenhuma das razões acima, como foi expedido Auto de Infração para formalização da exigência da devolução do imposto de renda restituído em decorrência da declaração originalmente apresentada. Portanto, não resta qualquer dúvida quanto à admissibilidade da declaração retificadora.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.102121/2003-28
Acórdão nº. : 104-22.111

Ora, a declaração assim apresentada constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência do referido crédito e, inclusive para a inscrição em Dívida Ativa da União. É o que dispõe o art. 5º da Lei nº. 2.124, de 1984, que fundamenta o art. 933 do RIR/99, a seguir transcrito:

"Art. 933. O Ministro de Estado da Fazenda poderá eliminar ou instituir obrigações acessórias relativas ao imposto (Decreto-Lei nº. 2.124, de 13 de junho de 1984, art. 5º).

§ 1º O documento que formalizar o cumprimento de obrigação acessória, comunicando a existência de crédito tributário, constituirá confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência do referido crédito (Decreto-Lei nº. 2.124, de 13 de junho de 1984, art. 5º, § 1º).

§ 2º Não pago no prazo estabelecido por este Decreto, o crédito, atualizado monetariamente, na forma da legislação pertinente (art. 874), e acrescido de multa de mora (art. 950) e de juros de mora (arts. 953 a 955), poderá ser imediatamente inscrito em Dívida Ativa da União, para efeito de cobrança executiva (Decreto-Lei nº. 2.124, de 13 de junho de 1984, art. 5º, § 2º)"

Ora, se a declaração retificadora tem a mesma natureza da declaração originalmente apresentada, a substitui, também, para os fins do disposto no art. 933 e seus parágrafos, acima transcrito. Logo, no caso de retificação de declaração onde se apurou imposto a pagar maior que o apurado na declaração retificada, o crédito tributário declarado e não pago deve ser objeto de cobrança e, se for o caso, enviado para inscrição em Dívida Ativa da União. O lançamento para formalizar a exigência desses valores é desnecessário e a multa de ofício incabível.

Ainda mais neste caso, onde o suplicante formalizou pedido de parcelamento, que também caracteriza a confissão de dívida, tendo, inclusive, pago as primeiras quotas do parcelamento.

Divirjo, portanto, com a devida vênia, das conclusões da decisão recorrida que manteve a exigência. Assim, concluo pela improcedência do lançamento porque

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.102121/2003-28
Acórdão nº. : 104-22.111

formaliza a exigência de crédito tributário já formalmente confessado, razão pela qual também a multa de ofício é indevida.

Ademais, alega o recorrente que em 30 de junho de 2003 fez opção pelo Parcelamento Especial - PAES, conforme cópia da Confirmação do Recebimento do Pedido de Parcelamento Especial (PAES - Lei 10.684, de 2003), transmitido "via internet", em 30/06/03 (fls. 193) e cópias de "DARF", com pagamentos sob o Código de Receita 7042 (PAES - Pessoa Física), sendo a primeira parcela paga em 24/07/2003 (fls. 194/209).

Alega, ainda, que a Portaria nº. 03, de 1º de setembro de 2003, da PGFN/SRF, através do seu art. 1º instituiu a Declaração PAES (Refis II) a ser apresentada até 31 de outubro de 2003 e que nesta Portaria, em seu art. 1º - IV - estabelece que a referida declaração tem, entre outras, por finalidade "Confessar débitos, não declarados e ainda não confessados, relativos a tributos e contribuições correspondentes a períodos de apuração objeto de ação fiscal por parte da SRF, não concluída no prazo fixado no caput independentemente de o devedor estar ou não obrigado à entrega da declaração específica."

Diante disso, resolveu, em 27 de maio de 2003, retificar a declaração de Ajuste Anual para inserir estes valores como devidos à Fazenda Nacional para efeito do PAES e que essa retificação foi efetuada com objetivo de obter espontaneidade e para não perder o benefício do PAES.

Os dispositivos legais de regência da matéria se manifestam da seguinte forma:

Lei nº. 10.684, de 30 de maio de 2003:

Art. 1º Os débitos junto à Secretaria da Receita Federal ou à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, com vencimento até 28 de fevereiro de 2003,

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.102121/2003-28
Acórdão nº. : 104-22.111

poderão ser parcelados em até cento e oitenta prestações mensais e sucessivas.

§ 1º O disposto neste artigo aplica-se aos débitos constituídos ou não, inscritos ou não como Dívida Ativa, mesmo em fase de execução fiscal já ajuizada, ou que tenham sido objeto de parcelamento anterior, não integralmente quitado, ainda que cancelado por falta de pagamento.

§ 2º Os débitos ainda não constituídos deverão ser confessados, de forma irretratável e irrevogável.

Portaria PGFN/SRF nº. 3, de 01 de setembro de 2003:

Art. 1º Fica instituída declaração - Declaração Paes - a ser apresentada até o dia 31 de outubro de 2003 pelo optante do parcelamento especial de que trata a Lei 10.684/03, pessoa física ou, no caso de pessoa jurídica ou a ela equiparada, pelo estabelecimento matriz, com finalidade de:

I - confessar débitos com vencimento até 28 de fevereiro de 2003, não declarados ou não confessados a SRF, total ou parcialmente, quando se tratar de devedor desobrigado da entrega de declaração específica;

II - confessar débitos em relação aos quais houve desistência de ação judicial, bem assim, prestar informações sobre o processo correspondente a essa ação;

III - prestar informações relativas aos débitos e aos respectivos processos administrativos, em relação aos quais houve desistência do litígio;

IV - confessar débitos, não declarados e ainda não confessados, relativos a tributos e contribuições correspondentes a períodos de apuração objeto de ação fiscal por parte da SRF, não concluída no prazo fixado no caput, independentemente de o devedor estar ou não obrigado à entrega de declaração específica."

Dos autos se conclui, que fazendo parte do universo alcançado pela Lei, o recorrente aderiu ao que preceitua a Lei em data de 30/06/03, conforme consta do documento de fls. 193 e confirmado pelos documentos de fls. 186.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.102121/2003-28
Acórdão nº. : 104-22.111

Verifica-se que a adesão ao Programa de Parcelamento Especial não se deu em virtude do procedimento fiscal em si e sim por atendimento específico dos requisitos da Lei e sua regulamentação.

Nesta linha de raciocínio, verifica-se, claramente, que o recorrente enquadra-se nos requisitos da Lei e assim deve ser considerada, por conseqüente é de se excluir à parte confessada pela Lei em tela naquilo que for coincidente com a matéria lançada.

Não há dúvidas, que no seu caso, como estava sob ação fiscal no período da vigência da Lei nº. 10.684, de 2003, tinha o prazo até 28 de novembro de 2003 (Portaria PGFN/SRF nº. 5, de 23 de outubro de 2003) para proceder à inclusão de débitos não declarados, já que a ciência do auto de infração ocorreu em 26/12/03 (fls. 358).

Ora, é claro que ao caso em discussão se poderia argumentar até com denúncia espontânea já que o suplicante retificou a Declaração de Ajuste Anual antes do início da ação fiscal, entretanto, para o PAES tanto faz, se que havia um procedimento de fiscalização em andamento, já que a Lei nº. 10.684, de 2003, deve ser encarada, como norma especial em relação à regra geral, ela veio estabelecer uma outra realidade, de forma temporária e em caráter de exceção.

É notório, que o Programa Especial de Parcelamento - PAES, instituído pela Lei nº. 10.684, de 30 de maio de 2003, abrange confissão de débitos com vencimento até 28 de fevereiro de 2003, não declarados e ainda não confessados, relativos a tributos e contribuições correspondente a períodos de apuração objeto de ação fiscal por parte da SRF não concluída no prazo da vigência da lei, independentemente de o devedor estar ou não obrigado à entrega de declaração específica.

Assim, se a adesão ao Programa Especial de Parcelamento foi realizado dentro do prazo da vigência da lei e antes da lavratura do Auto de Infração é de se excluir da

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.102121/2003-28
Acórdão nº. : 104-22.111

base de cálculo da exigência o valor confessado, desde que o débito confessado se refira a mesma matéria constante do lançamento.

Para concluir, entendo que se o suplicante, mesmo durante o período em que se encontrava sob fiscalização, aderiu ao Programa Especial de Parcelamento estabelecido pela Lei nº. 10.684, de 2003, confessou débitos relativos a valores que, posteriormente, foram incluídos no auto de infração, estes valores coincidentes devem ser excluídos da base de cálculo da exigência tributária.

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 desqualificar a multa de lançamento de ofício e ACOLHER a preliminar de decadência relativo ao exercício de 1998, ano-calendário de 1997 argüida pelo recorrente e, no mérito, DAR provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 07 de dezembro de 2006


NELSON MALLMANN