



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
QUARTA TURMA**

Processo n° 10830.009161/2003-09
Recurso n° 102-143280 Especial do Procurador
Matéria Decadência
Acórdão n° CSRF/04-00.830
Sessão de 03 de março de 2008
Recorrente Fazenda Nacional
Interessado Paulo Ramos Borges Pinto

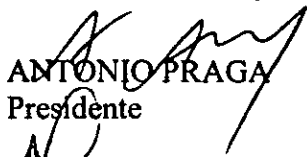
ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

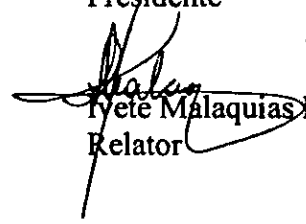
Ano-calendário: 1997

DECADÊNCIA – Sujeitando o rendimento das pessoas físicas à incidência na declaração de ajuste anual e independente de exame prévio da autoridade administrativa, o lançamento é por homologação (art. 150, § 4º do CTN), devendo o prazo decadencial ser contado do fato gerador, que ocorre em 31 de dezembro, tendo o fisco cinco anos, a partir dessa data, para efetuar o lançamento

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os Membros da Quarta Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso especial. O Conselheiro Antonio Praga acompanha o Conselheiro Relator pelas suas conclusões, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


ANTONIO PRAGA
Presidente


Ivete Malaquias Pessoa Monteiro
Relator

19 MAI 2008

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Maria Helena Cotta Cardozo, Remis Almeida Estol, Ana Maria Ribeiro dos Reis, Gonçalo Bonet Allage e Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho.


J
D

Relatório

Inconformada com o decidido através do Acórdão Nº 102-47.397, da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, fls.199/212, que por unanimidade de votos desqualificou a multa de ofício aplicada e, por maioria de votos, acolheu a preliminar de decadência, a Fazenda Nacional, através de sua Procuradora, com base no inciso I, do art. 32, da Portaria MF nº 55, de 1998, apresentou o Recurso Especial de fls. 213/231, devidamente admitido pela Presidente daquela Câmara, onde sustenta que a decisão afrontou o art. 173, inciso I, do CTN.

Na peça recursal, a Fazenda Nacional, em síntese, fundamenta que o julgado, ao adotar como regra para contagem da decadência aquela constante no artigo 150, § 4º, do CTN, concluíra de forma diversa à tese que estaria se consolidando, no sentido de que a homologação só ocorreria nos casos onde houvesse antecipação de pagamento. Como tal pressuposto não se confirmara nos autos a contagem do prazo seria regida pelo inciso I do artigo 173 do CTN.

Dado seguimento ao recurso especial nos termos do Despacho nº 102-197/2007, fls. 238/239.

Contra-razões do Contribuinte às fls. 247/251.

É o Relatório.



Voto

Conselheira Ivete Malaquias Pessoa Monteiro, Relatora

O recurso preenche os requisitos de admissibilidade devendo, portanto, ser conhecido.

Em litígio o posicionamento, à maioria dos pares da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, de julgar decadente o lançamento de exigência constituída em 01/12/2003, para fatos geradores ocorridos em 30/11/1997, (valores referentes a acréscimo patrimonial a descoberto).

O Primeiro Conselho de Contribuintes vem decidido que as alterações legislativas do imposto de renda, ao atribuir à pessoa física a incumbência de apurar e pagar o imposto, sem prévio exame da autoridade administrativa, diz respeito à espécie de lançamento por homologação, na forma do artigo 150 do CTN. A entrega da declaração de rendimentos é o cumprimento da obrigação acessória (informações para fins de controle do adequado cumprimento da legislação tributária, com ou sem obrigação principal a ser adimplida – Acórdão CSRF/01-04.493 de 14/04/2003 – DOU de 12/08/2003).

Os fundamentos do voto condutor do acórdão vergastado bem esclarecem a matéria:

Tendo em vista a possibilidade de decadência da exigência ora cobrada e da interferência da ocorrência de fraude, dolo ou simulação na sistemática da contagem do prazo decadencial, passo a analisar, de início, a existência ou não de ato doloso do Contribuinte no sentido de fraudar o Fisco.

Conforme descrito no Termo de Verificação de fls. 111, ao Contribuinte foi aplicada a multa qualificada com base no art. 44, II, da Lei n.º 9.430/96, pela ausência de recursos disponíveis para a cobertura de seus gastos e pela utilização de conta de terceira pessoa para movimentar seus recursos.

Entendo, contudo, que não há nos autos prova incontestada de ocorrência de fraude, o que impede a aplicação da multa qualificada.

Os dois depósitos debitados na conta do Contribuinte, ainda que se considere que não foram devidamente justificados, não apresentam qualquer indício de atitude fraudulenta, mas tão somente de simples omissão de rendimentos. Se o lançamento foi realizado com fundamento apenas em presunção legal, entendo que a multa aplicada decorre igualmente desta presunção, inexistindo a comprovação do intuito de fraude. E não se deve admitir, como fundamento para a aplicação da multa qualificada, a presunção da fraude.

Na mesma linha, quanto ao depósito na conta da Sra. Simone, embora tenha o Contribuinte admitido que fez uso da respectiva conta corrente,

não ficou comprovado que o recurso movimentado tivesse origem no patrimônio do Contribuinte, o que desautoriza a aplicação da multa qualificada.

Nesse particular, faço uso das esclarecedoras palavras do Conselheiro Nelson Pommerening, no 4o Câmara do Primeiro Conselho de Contribuinte, no julgamento do Recurso nº 134.515, na data de 09.09.2003, onde se discutia a possibilidade de multa qualificada em omissão de rendimentos, afastada pela falta de evidente intuito de fraude:

"Por outro lado, neste processo, se faz necessário à evocação da justiça fiscal, no que se refere à multa qualificada aplicada, decorrente do art. art. 992, II, do RIR/94, 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.

Como se vê nos autos, o contribuinte foi autuado sob a acusação de omissão de rendimentos. O auto de infração noticia a aplicação da multa de lançamento de ofício qualificada de 150%, sob o frágil argumento de que considerando que o fato cometido pelo contribuinte, qual seja, a não declaração de dos valores que transitaram a crédito em conta corrente do autuado, cuja origem provém de recursos desviados pelo autuado da empresa do qual era o contador, além de infringente a legislação do Imposto de Renda, se constitui em conduta proclamada pela Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, em seu artigo 2º, I, como crime contra a ordem tributária, foi procedida a competente qualificação da multa, conforme preceitua o artigo 992, II, do Regulamento do Imposto de Renda/94.

(...)Trata-se aqui, de questão delicada. Entendo 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 artigo 992 do RIR/94. Ou seja, para que ocorra a incidência da hipótese prevista no inciso II do artigo 992 do RIR/94, aprovado pelo Decreto n.º 1.041/94, é necessário que esteja perfeitamente caracterizado o evidente intuito de fraude.

Ora, deve se ter sempre em mente o princípio de direito no sentido de que "fraude não se presume". Há de ter no processo provas sobre o evidente intuito de fraude.

(...)Como se vê o artigo 992, II, do RIR/94, que representa a matriz da multa qualificada (agravada/majorada), reporta-se aos artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502/64, que prevêem o intuito de se reduzir, impedir ou retardar, total ou parcialmente, o pagamento de uma obrigação tributária, ou simplesmente ocultá-la.

(...)Com efeito, a qualificação da multa importaria em equiparar uma simples infração fiscal, que no caso dos autos partiu da presunção legal de omissão de rendimentos, em razão dos créditos que transitaram em conta corrente em nome do autuado e que, posteriormente, foram vinculados aos desvios de recursos, facilmente detectável pela fiscalização, às infrações mais graves, em que seu

A

(S)

responsável surrupia dados necessários ao conhecimento da fraude. A qualificação da multa, em casos como dos autos, importaria em equiparar uma prática claramente identificada, aos fatos delituosos mais ofensivos à ordem legal, em que o agente sabe estar praticando o delito e o deseja, a exemplo de: adulteração de comprovantes, nota fiscal inidônea, conta bancária fictícia, falsificação documental, documento a título gracioso, falsidade ideológica, nota fiscal calçada, notas fiscais de empresas inexistentes (notas frias), notas fiscais paralelas, etc.

(...)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, créditos bancários cuja origem não foi comprovada tratar-se de rendimentos/receitas já tributadas ou não são tributáveis, etc., embora clara a sua tributação, a imposição de multa qualificada?

Por uma resposta muito simples, tal como acontece no presente processo. 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, já que nos documentos acostados aos autos inexistem as fraudes para o imposto de renda. O motivo da falta de tributação é diverso. Pode ter sido, omissão proposital, equívoco, lapso, negligência, desorganização, etc. Enfim, não há no caso a prova material da evidente intenção de sonegar e/ou fraudar o imposto, ainda que exista a prova da omissão de receita.

(...)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 devia constar, ou nele inserir ou fazer inserir declaração falsa ou diversa da que devia ser escrita, com o fim de criar obrigação ou alterar a verdade sobre fato juridicamente relevante.

Juridicamente, entende-se por má-fé todo 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

5

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 fato 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 pressuposto 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 e essenciais, autoria e graduação das penas, imprescindindo 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, ressaí como aspecto distintivo fundamental em primeiro plano é o conceito de "evidente" como qualificativo do "intuito de fraudar", para justificar a aplicação da multa de 150%.

Até porque, faltando qualquer deles, não se realiza na prática, a hipótese de incidência de que se trata. (...)" (grifou-se) Sobre o tema, observe-se a seguinte decisão do Primeiro Conselho de Contribuintes, proferida no Recurso Voluntário de nº 135122:

"PENALIDADES - MULTA QUALIFICADA - Insustentável a qualificação de penalidade por presunção de fraude, quando amparada a exigência de ofício em presunção legal de omissão de rendimentos.

(...)Recurso provido. Número do Recurso: 135112 Câmara: QUARTA CÂMARA Número do Processo: 11065.004324/2002-59 Tipo do Recurso: VOLUNTÁRIO Matéria: IRPF Recorrente: WALTER CLIMACO DUARTE Recorrida/Interessado: 4ª TURMA/DRJ-PORTO ALEGRE/RS Data da Sessão: 05/11/2003 01:00:00 Relator: Roberto William Gonçalves Decisão: Acórdão 104-19637 Resultado: DPM - DAR PROVIMENTO POR MAIORIA Texto da Decisão: Por maioria de votos, DAR provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Nelson Mallmann, Alberto Zouvi (Suplente convocado) e Leila Maria Scherrer Leitão que negavam provimento."

Diante das razões acima, portanto, entendo que deve ser afastada a aplicação da multa qualificada, por ausência de comprovação da fraude.

Em sendo assim, ressalte-se que o direito da Fazenda Pública de realizar o lançamento, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, está previsto no art. 150 do CTN, cujo teor é o seguinte:

A

6

"Art. 150 – O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa".

[...]Parágrafo quarto – Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador; expirando esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação".

O Imposto de Renda Pessoa Física é tributo sujeito ao regime do lançamento por homologação, de modo que o prazo decadencial para a constituição dos respectivos créditos tributários é de cinco anos, contados da ocorrência do fato gerador, nos termos do artigo 150, § 4º, do CTN.

O fato gerador do imposto de renda é complexo anual, encerrando-se apenas em 31 de dezembro de cada ano, data em relação à qual será apurada a tributação definitiva do exercício, devendo ser esse o termo inicial para contagem do prazo decadencial, na hipótese do artigo 150, § 4º do CTN. A omissão de rendimentos apurada no procedimento fiscal, assim, deve ser imputada à data da ocorrência do fato gerador, na forma do disposto no art. 144 do CTN.

Ocorre que o auto de infração somente foi lavrado em 28.11.2003.,

quando já teria ocorrido a decadência do direito de constituição do crédito tributário sobre os rendimentos recebidos no ano-calendário de 1997. Assim, entendo que, à época do lançamento, já havia decaído o direito da Fazenda à constituição do crédito tributário.

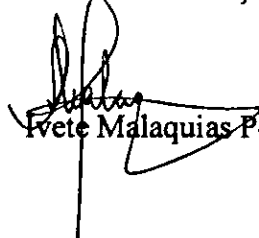
Sobre a matéria, corroborando com o entendimento exposto, trago à colação o seguinte julgado desse Conselho de Contribuintes:

"IRPF - DECADÊNCIA - Sendo a tributação das pessoas físicas sujeitas a ajuste na declaração anual e independente de exame prévio da autoridade administrativa, o lançamento é por homologação (art.

150 § 4º, do CTN), devendo o prazo decadencial ser contado do fato gerador, que ocorre em 31 de dezembro(...)

especial.
Não merecendo reforma o julgado recorrido, NEGOU provimento ao recurso

Sala das Sessões, em 03 de março de 2008


Ivete Malaquias Pessoa Monteiro