



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10840.000665/2006-89  
Recurso nº. : 153.736  
Matéria : IRPF - Ex(s): 2001 a 2003  
Recorrente : VALDIR PASSAGLIA FRAGOSO  
Recorrida : 3ª TURMA/DRJ-SÃO PAULO/SP II  
Sessão de : 26 de abril de 2007  
Acórdão nº. : 104-22.367

**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.

**NULIDADE - PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL** - Não se declara a nulidade quando esta não tiver causado prejuízo à parte e ao exercício do direito de defesa.

**IRPF - OMISSÃO DE RENDIMENTOS - LANÇAMENTO 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 de crédito tributário com base em depósitos bancários que o sujeito passivo não comprova, mediante documentação hábil e idônea, originar-se de rendimentos tributados, isentos e não tributados.

**MULTA QUALIFICADA - EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - OMISSÃO DE RENDIMENTOS** - A simples apuração de omissão de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo (Súmula 1º CC nº. 14).

**MULTA AGRAVADA - NÃO ATENDIMENTO DE INTIMAÇÃO** - O agravamento da penalidade pelo não atendimento à intimação para apresentação de comprovação da origem dos depósitos é incompatível com o lançamento ancorado na presunção legal do art. 42, da Lei nº. 9.430, de 1996, eis que este já veicula consequência específica para a hipótese.

Preliminar de decadência acolhida.

Preliminar de cerceamento do direito de defesa rejeitada.

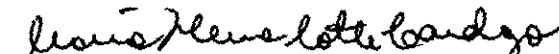
Recurso parcialmente provido.

QUARTA CÂMARA DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10840.000665/2006-89  
Acórdão nº. : 104-22.367

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por VALDIR PASSAGLIA FRAGOSO.

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, pelo voto de qualidade, ACOLHER a preliminar de decadência, relativamente ao ano-calendário de 2000, vencidos os Conselheiros Gustavo Lian Haddad (Relator), Heloísa Guarita Souza e Marcelo Neeser Nogueira Reis, que estendiam a decadência até fevereiro de 2001 e Pedro Paulo Pereira Barbosa, que a rejeitava. Por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar de cerceamento de direito de defesa. No mérito, por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para desqualificar a multa de ofício, reduzindo-a ao percentual de 75%, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Designado para redigir o voto vencedor quanto à decadência o Conselheiro Nelson Mallmann.

  
MARIA HELENA COTTA CARDOZO  
PRESIDENTE

  
NELSON MALLMANN  
REDATOR-DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 13 AGO 2007

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros ANTONIO LOPO MARTINEZ e REMIS ALMEIDA ESTOL.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10840.000665/2006-89  
Acórdão nº. : 104-22.367

Recurso nº. : 153.736  
Recorrente : VALDIR PASSAGLIA FRAGOSO

## RELATÓRIO

Contra o contribuinte acima qualificado foi lavrado, em 15/03/2006, o auto de Infração de fls. 04/07, relativo ao Imposto de Renda Pessoa Física, exercícios de 2001 a 2003, anos-calendário 2000 a 2002, por intermédio do qual lhe é exigido crédito tributário no montante de R\$ 564.833,33, dos quais R\$ 140.154,67 correspondem a imposto, R\$ 315.347,99 a multa, e R\$ 109.330,67 a juros de mora calculados até fevereiro de 2006.

Conforme Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal (fl. 05) a autoridade fiscal apurou a seguinte infração:

**"001 - DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA  
OMISSÃO DE RENDIMENTOS CARACTERIZADA POR DEPÓSITOS  
BANCÁRIOS COM ORIGEM NÃO COMPROVADA**

Omissão de rendimentos caracterizada por valores creditados nas contas de depósito ou de investimento, mantidas nas 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 intimação circunstanciada onde foram disponibilizados todos os extratos de contas-corrente e os depósitos/créditos bancários. Esta relação foi "filtrada" para que não houvesse duplicidade de lançamentos e foram estornados os depósitos decorrentes de transferências de outras contas bancárias da própria pessoa física, também foram desconsiderados; os depósitos em cheque devolvidos, resgates de aplicações financeiras e poupança, empréstimos bancários, e outros créditos que comprovadamente não configuram receitas ou ganhos do contribuinte, vide folhas 685 a 688.

O contribuinte devidamente intimado deixou de apresentar os documentos de sua empresa equiparada, informando simplesmente que os mesmos estavam extraviados, e que não escriturou os LIVROS FISCAIS porque

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10840.000665/2006-89  
Acórdão nº. : 104-22.367

estava desobrigada, deixou de apresentar os gastos com materiais mensalmente, gastos com a mão de obra e as planilhas de custos. fl. 678

R.I.R artigo 527. ' A pessoa jurídica habilitada à opção pelo regime de tributação com base no Lucro Presumido deverá manter (Lei nº. 8.981 de 1.995, art. 45):

Inciso III - em boa guarda e ordem, enquanto não decorrido o prazo decadencial e não prescritas eventuais ações que lhe sejam pertinentes, todos os LIVROS OBRIGATÓRIOS por legislação fiscal específica, bem como os documentos e demais papéis que serviram de base para a escrituração comercial e fiscal'.

Visto que, o fiscalizado não tenha logrado comprovar os custos apurados para a formação dos Lucros distribuídos, deixando de apresentar documentação hábil e idônea que estava obrigado a guardar, a multa foi agravada em 50%, nos casos de evidente intuito de fraude, conforme o disposto no Art. 44, Incisos I e II da Lei 9.430 de 27/12/96 e com a redação dada pela Lei nº. 9.532, de 1.997, art. 70, inciso I."

Cientificado do Auto de Infração em 15/03/2006 (fls. 722) o contribuinte apresentou, em 17/04/2006, a impugnação de fls. 725/758, cujas alegações foram assim sintetizadas pela autoridade julgadora de primeira instância:

"4.1. Apesar de vários documentos terem sido solicitados no curso do procedimento fiscal, sempre se atendeu o requisitado, o que demonstra a boa-fé do autuado.

4.2. Apresenta a defesa possível, uma vez que a carência de "parâmetros mínimos necessários inviabiliza o seu exercício de forma ampla".

4.3. O MPF nasceu eivado de ilegalidade, uma vez que se incumbiu aos agentes fiscalizar período já "prescrito" com início em 01/1999 por força do parágrafo único, art. 173, do CTN. Além disso, a autoridade requisitou documentos relativos a período já alcançado pela decadência, qual seja, o ano de 1999.

4.4. Calçou o procedimento em presunção tomada por base na situação patrimonial do ano de 1999, que já estava inquinada pela decadência, o que repercutiu em toda a autuação. O lançamento foi realizado, assim, adotando-se uma realidade ficta, o que feriria o princípio da legalidade.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10840.000665/2006-89  
Acórdão nº. : 104-22.367

4.5. Tal presunção é também comprometida porque o próprio fiscal, conforme afirma, verificou o cumprimento das obrigações tributárias por amostragem, o que abala a legitimidade da autuação por ferir o princípio da fundamentação do ato administrativo.

4.6. O sujeito passivo ficou impedido de comprovar as receitas percebidas por lhe ter sido negada dilação de prazo para apresentação de documentos, o que torna nula a autuação.

4.7. Não estaria configurado o evidente intuito de fraude, que ensejou a multa no percentual de 225%, uma vez que a auditada, o tempo todo, atendeu as solicitações da autoridade e teve, de forma não justificada, a denegação de dilação de um dos prazos para o atendimento.

4.8. Há ainda cerceamento ao direito de defesa, uma vez que o auto de infração se limita a citar a conduta ilícita abstrata prevista nos dispositivos legais, mas não demonstra a ação culposa ou dolosa do impugnante.

4.9. A autoridade fiscal buscou a "confissão forçada" do autuado ao denegar sem motivar a dilação de prazo para apresentação de documentos; assim, violou os princípios da fundamentação do ato administrativo, do contraditório, e da Moralidade, bem como violou o direito de defesa.

4.10. É sobre os valores recebidos da pessoa jurídica que a autoridade lavra o auto de infração na física, mas "estranhamente" não confere oportunidade para a comprovação do pagamento do tributo na jurídica.

4.11. De uma parte, a autoridade relata a não apresentação de documentação que foi devidamente entregue; de outra, desconsidera sem qualquer motivação tudo aquilo que foi apresentado.

4.12. A conclusão do auto de infração apresenta confusões, contradições e subjetivismo. Afirma a autoridade, por exemplo, que a empresa "deixou de escriturar e manter em boa ordem, todos os livros de escrituração obrigatórios", mas "boa ordem" seria uma expressão absolutamente subjetiva.

4.13. O conceito de renda deve ser construído diretamente do texto da Constituição Federal, o que não permitiria a imposição tributária por presunção. Isso violaria a tipicidade legal fechada.

4.14. Não está presente a motivação para a imposição da multa agravada de 225%. Tal percentual fere o princípio do não-confisco.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10840.000665/2006-89  
Acórdão nº. : 104-22.367

4.15. Afastada a infração, solicita que seja oficiado o Ministério Público, em razão da representação fiscal para fins penais, acerca do resultado do julgamento."

A 3ª Turma da DRJ/SPO II decidiu, por unanimidade de votos, julgar procedente o lançamento em decisão que encontra-se assim ementada:

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

Ano-calendário: 2000, 2001, 2002

Ementa: **DEPÓSITOS BANCÁRIOS** - a presunção de omissão de receita pela não comprovação da origem de depósitos bancários só é infirmada pela apresentação de documentação específica para cada depósito.

**DEPÓSITOS BANCÁRIOS** - com o advento da Lei 9.430/96, a presunção de omissão de rendimentos calcada em depósitos bancários adquiriu status legal.

**INCONSTITUCIONALIDADE** - não compete às Delegacias de Julgamento o controle de constitucionalidade de Leis. Tal competência é privativa do Poder Judiciário.

**MULTA QUALIFICADA** - a elevada movimentação bancária de origem não comprovada, em descompasso com os demais elementos patrimoniais e financeiros, é suficiente para se inferir o elemento subjetivo doloso da conduta delitiva.

**MULTA AGRAVADA** - pedidos de dilação de prazo com intuito procrastinatório não infirmam o embaraço ao procedimento fiscal que enseja o agravamento do percentual sancionador.

Lançamento procedente."

Cientificado pessoalmente da decisão de primeira instância em 02/08/2006 (fls. 767), e com ela não se conformando, o recorrente interpôs em 01/09/2006 o recurso voluntário de fls. 771/828, por meio do qual reitera as razões apresentadas na impugnação.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10840.000665/2006-89  
Acórdão nº. : 104-22.367

Certificado o arrolamento de bens nos autos do processo nº. 10840.001051/2006-14 (fls. 829) os autos foram remetidos a este E. Conselho para apreciação do recurso voluntário.

É o Relatório.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10840.000665/2006-89  
Acórdão nº. : 104-22.367

VOTO VENCIDO

Conselheiro GUSTAVO LIAN HADDAD, Relator

O recurso preenche as condições de admissibilidade. Dele conheço.

**PRELIMINARES**

Em preliminar o recorrente argúi a decadência de parte do crédito tributário e o cerceamento do direito de defesa.

**Decadência**

Em que pesem os argumentos sustentados por aqueles que entendem de forma diversa, tenho convicção de que o imposto de renda devido pelas físicas é tributo sujeito ao lançamento sob a modalidade de homologação.

Nos termos do artigo 150 do CTN, ocorre o lançamento por homologação quando a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa.

À autoridade tributária cabe (i) concordar, de forma expressa ou tácita, com o procedimento adotado pelo sujeito passivo; ou (ii) recusar a homologação, procedendo ao lançamento de ofício.

Nos termos do § 4º do artigo 150 do CTN, o prazo para que a autoridade competente proceda a alguma das posturas referidas no parágrafo anterior é de 5 (cinco) anos contados do fato gerador, salvo nas hipóteses de dolo, fraude ou simulação. Se a

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10840.000665/2006-89  
Acórdão nº. : 104-22.367

recusa à homologação não ocorrer nesse interregno de tempo considera-se tacitamente homologado o lançamento.

Para se determinar se ocorreu ou não a decadência no presente caso mister se faz identificar quando se materializou o fato gerador da obrigação tributária, para utilizar a tão criticada denominação do Código Tributário Nacional.

Sempre manifestei meu entendimento de que no caso do imposto de renda das pessoas físicas, e salvo algumas hipóteses de tributação em separado (por exemplo ganhos de capital), embora o artigo 2º da Lei nº 7.713, de 1988, tenha determinado o pagamento mensal do imposto à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem recebidos, os arts. 9º a 11 da Lei nº. 8.134, de 1990, e os arts. 12 e 13 da Lei nº 8.383, de 1991, mantiveram o regime de apuração anual na medida em que determinaram que deve ser apresentada a Declaração de Ajuste Anual para fins de determinação do montante do imposto devido no ano.

Embora no passado tenha aplicado tal raciocínio em situações semelhantes à dos presentes autos, oportunidades em que considerei que o fato gerador conclui-se em 31 de dezembro de cada ano, após reexaminar a matéria entendo que no caso dos lançamentos efetuados com base no artigo 42 da Lei nº. 9.430/1996 o fato gerador verifica-se mensalmente.

Estabelece o art. 42 da Lei nº. 9.430/1996:

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

§ 1º O valor das receitas ou dos rendimentos omitido será considerado auferido ou recebido no mês do crédito efetuado pela instituição financeira.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10840.000665/2006-89  
Acórdão nº. : 104-22.367

§ 2º Os valores cuja origem houver sido comprovada, que não houverem sido computados na base de cálculo dos impostos e contribuições a que estiverem sujeitos, submeter-se-ão às normas de tributação específicas, previstas na legislação vigente à época em que auferidos ou recebidos.

§ 3º Para efeito de determinação da receita omitida, os créditos serão analisados individualizadamente, observado que não serão considerados:

I - os decorrentes de transferências de outras contas da própria pessoa física ou jurídica;

II - no caso de pessoa física, sem prejuízo do disposto no inciso anterior, os de valor individual igual ou inferior a R\$ 12.000,00 (doze mil reais), desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R\$ 80.000,00 (oitenta mil reais).

§ 4º Tratando-se de pessoa física, os rendimentos omitidos serão tributados no mês em que considerados recebidos, com base na tabela progressiva vigente à época em que tenha sido efetuado o crédito pela instituição financeira.

§ 5º Quando provado que os valores creditados na conta de depósito ou de investimento pertencem a terceiro, evidenciando interposição de pessoa, a determinação dos rendimentos ou receitas será efetuada em relação ao terceiro, na condição de efetivo titular da conta de depósito ou de investimento.

§ 6º Na hipótese de contas de depósito ou de investimento mantidas em conjunto, cuja declaração de rendimentos ou de informações dos titulares tenham sido apresentadas em separado, e não havendo comprovação da origem dos recursos nos termos deste artigo, o valor dos rendimentos ou receitas será imputado a cada titular mediante divisão entre o total dos rendimentos ou receitas pela quantidade de titulares." (grifamos)

Do exame dos vários enunciados prescritivos veiculados chamo a atenção para o § 1º, que determina que os depósitos não identificados serão considerados como receitas ou rendimentos auferidos no mês em que forem creditados na conta corrente do contribuinte pelas instituições financeiras.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10840.000665/2006-89  
Acórdão nº. : 104-22.367

O § 4º do mesmo artigo, por sua vez, ao tratar do momento em que se verifica a ocorrência do fato gerador, determina que a omissão será tributada “no mês em que considerados recebidos”, com base na tabela progressiva então vigente, remetendo, claramente, ao § 1º anteriormente mencionado.

Destarte, entendo que na hipótese do art 42 da Lei nº. 9.430, de 1996, o fato gerador se verifica no mês em que os valores são creditados pela instituição financeira na conta corrente do contribuinte.

A ausência de qualquer referência ao tratamento do imposto como antecipação do devido na declaração de ajuste anual impede, a meu ver, que se considere do ponto de vista sistemático como se tratando de imposto devido por antecipação daquele apurado anualmente. Não fica autorizado, assim, o deslocamento do fato gerador para 31 de dezembro do ano-calendário.

Examinados os demonstrativos de cálculo que integram o auto de infração constata-se que, o auditor fiscal indicou o aspecto temporal do fato gerador como sendo mensal, de acordo com a norma legal, em cada um dos meses do ano civil. Contudo apurou o imposto pelo critério anual. Esta forma de apuração não macula o lançamento do imposto pois a tabela anual é a soma de todas as mensais.

O critério adotado pelo auditor fiscal (anual) gera problema apenas quanto ao cálculo dos acréscimos legais, pois desloca o termo de início destes do mês seguinte à percepção do rendimento para a data da entrega da declaração. Como este fato beneficia o contribuinte e considerando que autoridades julgadoras estão impedidas de agravar o lançamento, o critério adotado deve ser mantido.

Relativamente à decadência, como o auto de infração foi cientificado ao Recorrente em 15/03//2006 entendo que ela deve ser reconhecida para os fatos geradores ocorridos em todos os meses do ano-calendário de 2000 e nos meses de janeiro e fevereiro

Processo nº. : 10840.000665/2006-89  
Acórdão nº. : 104-22.367

de 2001. Não obstante, como o entendimento da maioria do colegiado é no sentido da decadência anual, restei vencido quanto os meses de janeiro e fevereiro de 2001.

Cerceamento do direito de defesa

O Recorrente almeja ver declarada a nulidade do lançamento tendo em vista o indeferimento de seu pedido de dilação de prazo para apresentação da documentação comprobatória da origem dos depósitos bancários, formulado antes da lavratura do auto de infração.

Em vários julgados desta C. Câmara envolvendo alegações de nulidade por vício formal tenho me posicionado, em linha com a moderna doutrina da instrumentalidade do processo, no sentido de que a nulidade somente deve ser declarada quando o vício tiver causado ou puder causar prejuízo à parte. Essa tendência ganhou notoriedade com a veiculação do brocardo francês "pás de nulite sens grief" (literalmente não há nulidade sem prejuízo).

No presente caso, considero condenável a postura da fiscalização no sentido de simplesmente indeferir, sem qualquer motivação, o pedido de dilação de prazo formulado às fls. 690 pelo Recorrente, especialmente considerando que era a primeira vez que ele era intimado a comprovar a origem de depósitos, em número substancial e com grande volume de detalhes.

Não obstante, entendo que o Recorrente não foi prejudicado quanto às possibilidade de manejo dos seus instrumentos de defesa, eis que ele teve tempo e oportunidade, tanto na apresentação da impugnação quanto do recurso voluntário, para apresentar a documentação comprobatória da origem dos depósitos e objeto da intimação acima referida. Não tendo havido prejuízo à defesa não há como acatar a alegação de nulidade, ainda que se esteja diante de ato imotivado (e portanto em si mesmo ilegal) consubstanciado no indeferimento do pedido de dilação de prazo.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10840.000665/2006-89  
Acórdão nº. : 104-22.367

Ante o exposto, voto no sentido de rejeitar a preliminar de cerceamento de direito de defesa.

**MÉRITO**

No mérito, aduz o Recorrente que o lançamento é ilegítimo na medida em que (i) decorre de arbitramento por parte da fiscalização, não tendo sido verificado e/ou comprovado qualquer sinal exterior de riqueza, ofendendo-se o conceito constitucional de renda, e (ii) veicula imposição de obrigação tributária com base em presunção de realização do fato gerador. Insurge-se, ainda, contra a aplicação das multas qualificada e agravada.

No tocante à presunção de omissão de rendimentos relativa a depósitos bancários sem origem comprovada pelo contribuinte, dispõe o art. 42 da Lei nº. 9.430, de 1996, com as alterações e acréscimos introduzidos pelas Leis nº. 9.481, de 1997 e nº. 10.637, de 2002:

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

§ 1º O valor das receitas ou dos rendimentos omitido será considerado auferido ou recebido no mês do crédito efetuado pela instituição financeira.

§ 2º Os valores cuja origem houver sido comprovada, que não houverem sido computados na base de cálculo dos impostos e contribuições a que estiverem sujeitos, submeter-se-ão às normas de tributação específicas, previstas na legislação vigente à época em que auferidos ou recebidos.

§ 3º Para efeito de determinação da receita omitida, os créditos serão analisados individualizadamente, observado que não serão considerados:

I - os decorrentes de transferências de outras contas da própria pessoa física ou jurídica;

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10840.000665/2006-89  
Acórdão nº. : 104-22.367

II - no caso de pessoa física, sem prejuízo do disposto no inciso anterior, os de valor individual igual ou inferior a R\$ 12.000,00 (doze mil reais), desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R\$ 80.000,00 (oitenta mil reais).

§ 4º Tratando-se de pessoa física, os rendimentos omitidos serão tributados no mês em que considerados recebidos, com base na tabela progressiva vigente à época em que tenha sido efetuado o crédito pela instituição financeira.

§ 5º Quando provado que os valores creditados na conta de depósito ou de investimento pertencem a terceiro, evidenciando interposição de pessoa, a determinação dos rendimentos ou receitas será efetuada em relação ao terceiro, na condição de efetivo titular da conta de depósito ou de investimento.

§ 6º Na hipótese de contas de depósito ou de investimento mantidas em conjunto, cuja declaração de rendimentos ou de informações dos titulares tenham sido apresentadas em separado, e não havendo comprovação da origem dos recursos nos termos deste artigo, o valor dos rendimentos ou receitas será imputado a cada titular mediante divisão entre o total dos rendimentos ou receitas pela quantidade de titulares."

A partir do exame do dispositivo verifica-se que a fiscalização está devidamente autorizada a presumir a omissão de rendimentos pelo contribuinte caso este, instado a comprovar a origem de depósitos bancários, não o faça.

Claro está, portanto, que a regra contida no artigo 42 da Lei nº. 9.340, de 1996 trata de presunção legal do tipo *juris tantum*, invertendo o ônus da prova relativamente à suposta omissão de rendimentos, cabendo à autoridade fiscal provar a existência dos depósitos bancários e, ao contribuinte, o ônus de demonstrar, com documentos hábeis e idôneos, a origem dos recursos depositados em suas contas bancárias.

Assim, na prática, identificada pela autoridade fiscal a existência de depósitos bancários que possam configurar omissão de rendimentos, por força do supra

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10840.000665/2006-89  
Acórdão nº. : 104-22.367

mencionado dispositivo legal inverte-se o ônus da prova cabendo ao contribuinte comprovar a origem desses depósitos.

A jurisprudência deste E. Colegiado é praticamente uníssona quanto à legitimidade da presunção estabelecida pelo art. 42 da Lei nº. 9.430, de 1996, não mais se aplicando o entendimento vigente para os fatos anteriores à vigência desse dispositivo, no sentido de que, à ausência de norma presuntiva, a existência de depósito bancário não seria per se suficiente à apuração de renda omitida, sem que houvesse outros elementos indiciários apurados pelo Fisco.

A título exemplificativo menciono abaixo alguns julgados de Câmaras desse E. Colegiado, relativos a fatos ocorridos já sob a vigência do art. 42 da Lei nº. 9.430, de 1996:

**"OMISSÃO DE RENDIMENTOS - DEPÓSITOS BANCÁRIOS -** Caracterizam omissão de rendimentos valores creditados em conta bancária mantida junto a instituição financeira, quando o contribuinte, regularmente intimado, não comprova, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações." (Ac. 104-20.483, Rel. Pedro Paulo Pereira Barbosa, Sessão de 24/02/2005)

**"IRPF - DEPÓSITOS BANCÁRIOS - PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RENDIMENTOS -** Para os fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/97, a Lei 9.430/96, em seu art. 42, autoriza a presunção de omissão de rendimentos com base nos valores depositados em conta bancária para os quais o titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações." (Ac. 102-46.498, Rel. José Oleskovicz, Sessão de 17/09/2004)

**"OMISSÃO DE RENDIMENTOS. LANÇAMENTO 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 de crédito tributário com base em depósitos bancários que o sujeito passivo não comprova, mediante documentação hábil e idônea, originarem-se de rendimentos tributados, isentos e não tributáveis." (Ac. 106-14.153, Rel. José Ribamar Barros Penha, Sessão de 12/08/2004)

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10840.000665/2006-89  
Acórdão nº. : 104-22.367

No caso em exame a fiscalização, aplicando o disposto no artigo 42 da Lei nº. 9.430, de 1996, a partir de um dado conhecido, qual seja o de que o Recorrente foi titular de depósitos bancários cuja origem não foi comprovada, lavrou a autuação considerando que esses depósitos tiveram origem em rendimentos subtraídos ao crivo da tributação, já que o contribuinte não comprovou que eles tinham lastro em rendimentos tributados ou isentos.

A autoridade lançadora em momento algum equiparou esses depósitos bancários a renda, mas, aplicando o que dispõe o art. 42 da Lei nº. 9.430, de 1996, procedeu ao lançamento com base na renda omitida, presumida esta a partir dos depósitos bancários.

Destarte, entendo que não assiste razão ao Recorrente nesse ponto.

Passo, por fim, a enfrentar a alegação de não caberia, no caso, a majoração da multa de ofício de 75% por qualificação e de 150% para 225% por agravamento, ambas as majorações previstas no art. 44 da Lei nº. 9.430, de 1996.

No tocante à multa qualificada de 150%, a penalidade em questão está prevista no art. 44, inciso II da Lei nº. 9.430, de 1996, incorporado ao art. 957, II, do RIR/99, assim redigido:

"Art. 957 - Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de imposto (Lei n.º 9.430, de 1996, art. 44)

(...)

II - de cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis."

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10840.000665/2006-89  
Acórdão nº. : 104-22.367

Os dispositivos referidos, vale dizer, os artigos 71, 72 e 73 da Lei nº. 4.502, de 1964, cuidam das figuras do dolo, fraude e sonegação, nos seguintes termos:

"Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art . 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido 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 arts. 71 e 72."

A teor da previsão legal acima, para que a multa de lançamento de ofício de 75% seja qualificada e elevada para 150% é imprescindível que se configure o evidente intuito de fraude, demonstrado inequivocadamente nos autos a partir de elementos probatórios colacionados pela fiscalização.

Essa posição é amplamente reconhecida pela jurisprudência deste E. Primeiro Conselho de Contribuintes, restando incontroverso que a fraude não se presume, sendo necessário que sejam produzidas provas do evidente intuito a que se refere a norma legal, não bastando suspeitas. A experiência indica que o evidente intuito de fraude se configura nas situações em que demonstrado o emprego de meios ardis, como notas fiscais calçadas, recibos falsificados, etc. Vejam-se os seguintes julgados desta Câmara:

"EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA - APLICAÇÃO - Configura evidente intuito de fraude a utilização de interposta

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10840.000665/2006-89  
Acórdão nº. : 104-22.367

“pessoa com o propósito de impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador, sendo aplicável, nesses casos, a multa de ofício qualificada.” (Acórdão 104-20713, Sessão de 19/05/2005, Rel. Remis Almeida Estol)

“LANÇAMENTO DE OFÍCIO - MULTA QUALIFICADA - JUSTIFICATIVA - 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. Se 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, não cabe a aplicação da multa qualificada.” (Acórdão 104-18487, Sessão de 06/12/2001, Rel. Nelson Mallmann)

“IRPF - MULTA QUALIFICADA - O uso de notas fiscais inidôneas caracteriza o conceito de evidente intuito de fraude e justifica a penalidade exacerbada.” (Acórdão 104-17527, Sessão de 12/07/2000, Rel. Remis Almeida Estol)

“IRPF - MULTA QUALIFICADA - 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.” (Acórdão 104-17526, Sessão de 12/07/2000, Rel. Remis Almeida Estol)

Ao contrário da responsabilidade pela obrigação tributária principal, que a teor do art. 136 do CTN não requer dolo ou culpa para sua configuração, bastando a prática da infração por qualquer meio, a aplicação da multa dita qualificada pressupõe dolo específico, no sentido de subtrair o imposto que se sabe devido pela utilização de meios fraudulentos.

No caso presente, a autoridade fiscal lançadora fundamentou a aplicação da multa qualificada de 150% na circunstância de que o Recorrente deixou de comprovar os custos apurados para a formação dos Lucros distribuídos, bem como deixou de apresentar documentação hábil e idônea que estava obrigado a guardar, entendendo assim configurado evidente intuito de fraude.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10840.000665/2006-89  
Acórdão nº. : 104-22.367

Entendo que a simples omissão de rendimentos, bem como a não apresentação de documentação que comprove origens de depósitos bancários desacompanhada de outros elementos probatórios do evidente intuito de fraude, não dá causa para a qualificação da multa. Dentre outras razões, tal conclusão decorre do fato de que, se assim não fosse, não haveria hipótese para a aplicação da multa de ofício "não qualificada" de 75%.

Com efeito, considero que para a correta aplicação da multa qualificada a inobservância da legislação tributária tem que estar acompanhada de prova que o contribuinte, por ato fraudulento, levou a autoridade administrativa a erro, por meio por exemplo da utilização de documentos falsos, notas frias, etc.

A matéria foi recentemente sumulada por este E. Primeiro Conselho de Contribuintes, *verbis*:

**Súmula 1ºCC nº. 14:** A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

Examinando o conjunto probatório dos autos entendo assistir razão ao Recorrente, não tendo a fiscalização logrado êxito em demonstrar evidente intuito de fraude em sua conduta a justificar a qualificação da penalidade.

No tocante à multa agravada, a penalidade em questão está prevista no art. 44, § 2º da Lei nº. 9.430, de 1996, incorporado ao art. 959 do RIR/99, assim redigido:

"Art. 959. As multas a que se referem os incisos I e II do art. 957 passarão a ser de cento e doze e meio por cento e de duzentos e vinte e cinco por cento, respectivamente, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para (Lei nº. 9.430, de 1996, art. 44, § 2º, e Lei nº. 9.532, de 1997, art. 70, I):

I - prestar esclarecimentos;

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10840.000665/2006-89  
Acórdão nº. : 104-22.367

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 265 e 266; e

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 267.”

A *ratio* do dispositivo em questão é bem clara - inibir a conduta do contribuinte que, sob ação fiscal, deixa de responder a intimações da fiscalização, dificultando o procedimento fiscal. Tal motivação deve ser examinada sempre à luz de outros princípios, inclusive os de direito penal no sentido do direito ao silêncio. Assim, a resposta a uma intimação, ainda que para informar que os documentos solicitados não estão disponíveis, não pode ser considerada como motivo de agravamento de penalidade.

No presente caso o Recorrente foi inicialmente intimado em 27/01/2005 (AR de fls. 21) a apresentar diversos documentos, dentre os quais a documentação comprobatória dos rendimentos declarados como “isentos e não-tributáveis”, informações sobre os bens declarados em “bens e direitos”, extratos bancários, etc. (fls. 18/20), tendo sido apresentada manifestação pelo Recorrente.

Em 28/02/2005 prosseguiu a fiscalização com relação aos rendimentos declarados como “isentos e não-tributáveis”, bem como com relação às informações sobre os bens declarados em “bens e direitos” (fls 36/39), ressaltando-se que o Recorrente, novamente, apresentou sua manifestação.

Nada obstante, como até aquele momento o Recorrente não havia apresentado os extratos de suas contas bancárias, em 03/05/2005, por meio das Requisições de Informação sobre Movimentação Financeiras (fls. 82/89), a fiscalização obteve junto às instituições financeiras nas quais o Recorrente era correntista a integralidade de seus extratos de movimentação financeira.

Posteriormente, por meio do Termo de Intimação recebido pelo Recorrente em 06/9/2005, a ação fiscal teve seu prosseguimento, tendo sido solicitadas novas

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10840.000665/2006-89  
Acórdão nº. : 104-22.367

informações, informações essas que nessa oportunidade referem-se às construções/incorporações de apartamentos. O Recorrente, como nas demais oportunidades, atendeu a tal intimação como se verifica das fls. 186/671.

Consta dos autos, ainda, que o Auditor Fiscal, em 27/09/2005, em atenção a outro mandado de procedimento fiscal, expediu Termo de Intimação Fiscal a Valdir Passaglia Fragoso Imóveis (CNPJ nº. 02.300.021/0001-58), solicitando informações sobre a movimentação financeira e cópias de documentos contábeis (fls. 675/677), tendo sido apresentada nova resposta pelo Recorrente (fls. 678).

O Recorrente foi intimado, novamente, em 21/02/2006, dessa vez em intimação dirigida à pessoa física (constando o seu nome e CPF), para justificar a origem de diversos depósitos bancários (fls. 685/688), no prazo de 10 (dez) dias.

Em atendimento a tal intimação, em 06/03/2006, o Recorrente apresentou petição (fls. 690) por meio da qual requereu a concessão de prazo adicional de 60 (sessenta) dias para se manifestar, tendo tal requerimento sido imediatamente indeferido pelo Auditor Fiscal, sem qualquer fundamentação.

Embora não tenha cumprido o prazo de dez dias, é fato que o Recorrente respondeu à intimação, ainda que não na forma desejada pela fiscalização.

Não bastasse isso, o agravamento da penalidade deve ser afastado em vista de sua incompatibilidade com a autuação fiscal baseada em presunção de omissão de rendimentos com depósitos de origem não comprovada, nos termos do artigo 42 da Lei nº. 9.430/1996. Explico-me.

O referido dispositivo, como já explorado acima, instituiu presunção legal segundo a qual a ausência de comprovação, pelo contribuinte, da origem de depósitos

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

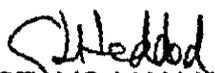
Processo nº. : 10840.000665/2006-89  
Acórdão nº. : 104-22.367

bancários em contas mantidas em instituição financeira implica a tributação desses depósitos como rendimentos omitidos.

Percebe-se claramente que o dispositivo já veicula consequência específica ao não atendimento à eventual intimação emitida pela fiscalização para comprovar a origem de depósitos, que é a presunção de omissão de rendimentos em favor da autoridade fiscal, não havendo sentido lógico-sistemático em que a essa consequência se acresça o agravamento da penalidade.

Diante do exposto, conheço do recurso para acolher a preliminar de decadência relativas a todos os meses do ano-calendário de 2000 e aos meses de janeiro e fevereiro de 2001, e, no mérito, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO para reduzir o percentual da multa de ofício a 75%.

Sala das Sessões - DF, em 26 de abril de 2007

  
GUSTAVO LIAN HADDAD

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10840.000665/2006-89  
Acórdão nº. : 104-22.367

VOTO VENCEDOR

Conselheiro NELSON MALLMANN, Redator-designado

Com a devida vênia do nobre relator da matéria, Conselheiro Gustavo Lian Haddad, permito-me divergir de seu voto quanto a contagem do prazo decadencial, acompanhando-o nos demais itens.

Alega o Conselheiro Relator no aresto vencido, que sempre manifestou seu entendimento de que no caso do imposto de renda das pessoas físicas, e salvo algumas hipóteses de tributação em separado (a exemplo de ganhos de capital), embora o artigo 2º da Lei nº 7.713, de 1988, tenha determinado o pagamento mensal do imposto à medida que os rendimentos e ganhos de capital forem recebidos, os arts. 9º a 11 da Lei nº. 8.134, de 1990, e os arts. 12 e 13 da Lei nº 8.383, de 1991, mantiveram o regime de apuração anual na medida em que determinaram que deve ser apresentada a Declaração de Ajuste Anual para fins de determinação do montante do imposto devido no ano.

Alega, ainda, o Relator, que o embora no passado tenha aplicado tal raciocínio em situações semelhantes à dos presentes autos, oportunidades em que considerou que o fato gerador conclui-se em 31 de dezembro de cada ano, após reexaminar a matéria passou a entender que no caso dos lançamentos efetuados com base no artigo 42 da Lei nº. 9.430, de 1996 o fato gerador verifica-se mensalmente.

Discordo do nobre Conselheiro pelos motivos que passo a expor.

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

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10840.000665/2006-89  
Acórdão nº. : 104-22.367

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

Deve ser esclarecido, que os fatos geradores das obrigações tributárias são classificados como instantâneos ou completivos. O fato gerador instantâneo, como o próprio nome revela, dá nascimento à obrigação tributária pela ocorrência de um acontecimento, sendo este suficiente por si só (imposto de renda na fonte). Em contraposição, os fatos geradores completivos são aqueles que se completam após o transcurso de um determinado período de tempo e abrangem um conjunto de fatos e circunstâncias que, isoladamente considerados, são destituídos de capacidade para gerar a obrigação tributária exigível. Este conjunto de fatos se corporifica, depois de determinado lapso temporal, em um fato imponível. Exemplo clássico de tributo que se enquadra nesta classificação de fato gerador completivo 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 complexivo) 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.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10840.000665/2006-89  
Acórdão nº. : 104-22.367

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 à medida que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, sem prejuízo do ajuste estabelecido no art. 85”. O ajuste de que trata o artigo 85 do RIR/99 refere-se à apuração anual do imposto de renda, da declaração de ajuste anual, relativamente aos rendimentos percebidos no ano-calendário.

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

Em relação ao cômputo mensal do prazo decadencial, como dito anteriormente, é de se observar que a Lei nº 7.713, de 1988, instituiu, com relação ao imposto de renda das pessoas físicas, a tributação mensal à medida que os rendimentos forem auferidos. Contudo, embora devido mensalmente, quando o sujeito passivo deve apurar e recolher o imposto de renda, o seu fato gerador continuou sendo anual. Durante o decorrer do ano-calendário o contribuinte antecipa, mediante a retenção na fonte ou por meio de pagamentos espontâneos e obrigatórios, o imposto que será apurado em definitivo quando da apresentação da Declaração de Ajuste Anual, nos termos, especialmente, dos artigos 9º e 11 da Lei nº 8.134, de 1990. É nessa oportunidade que o fato gerador do imposto de renda estará concluído. Por ser do tipo complexo, segundo a classificação doutrinária, o fato gerador do imposto de renda surge completo no último dia do exercício social. Só então o contribuinte pode realizar os devidos ajustes de sua situação de sujeito passivo, considerando os rendimentos auferidos, as despesas realizadas, as deduções legais por dependentes e outras, as antecipações feitas e, assim, realizar a Declaração de Imposto de Renda a ser submetida à homologação do Fisco.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10840.000665/2006-89  
Acórdão nº. : 104-22.367

Ora, a base de cálculo da declaração de rendimentos abrange todos os rendimentos tributáveis recebidos durante o ano-calendário. Desta forma, o fato gerador do imposto apurado relativamente aos rendimentos sujeitos ao ajuste anual se perfaz em 31 de dezembro de cada ano.

Nesse contexto, deve-se atentar com relação ao caso em concreto que, embora a autoridade lançadora tenha discriminado o mês do fato gerador, o que se considerou para efeito de tributação foi o total de rendimentos percebidos pelo interessado no ano-calendário em questão sujeitos à tributação anual, conforme legislação vigente.

Desta forma, após a análise dos autos, tenho para mim, que na data da lavratura do Auto de Infração, estava, somente, extinto o direito da Fazenda Pública de constituir crédito tributário relativo ao exercício de 2001, correspondente ao ano-calendário de 2000, já que acompanho a corrente que entende que o lançamento na pessoa física se dá por homologação, cujo marco inicial da contagem do prazo decadencial é 31 de dezembro do ano-calendário em que ocorreu o fato gerador do imposto de renda questionado, ou seja, o fisco teria prazo legal até 31/12/05, 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.

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

Processo nº. : 10840.000665/2006-89  
Acórdão nº. : 104-22.367

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

Por outro lado, nos precisos termos do artigo 150 do CTN, ocorre o lançamento por homologação quando a legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, a qual, tomando conhecimento da atividade assim exercida, expressamente a homologa. Inexistindo essa homologação expressa, ocorrerá ela no prazo de 05(cinco) anos, a contar do fato gerador do tributo. Com outras palavras, no lançamento por homologação, o contribuinte apura o montante e efetua o recolhimento do tributo de forma definitiva, independentemente de ajustes posteriores.

Neste ponto está a distinção fundamental entre uma sistemática e outra, ou seja, para se saber o regime de lançamento de um tributo, basta compulsar a sua legislação e verificar quando nasce o dever de cumprimento da obrigação tributária pelo sujeito passivo: se dependente de atividade da administração tributária, com base em informações prestadas pelos sujeitos passivos (lançamento por declaração), hipótese em que, antes de notificado do lançamento, 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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10840.000665/2006-89  
Acórdão nº. : 104-22.367

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 n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional:

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

...

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

...

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

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

...

4º. Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

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

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

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10840.000665/2006-89  
Acórdão nº. : 104-22.367

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

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

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

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

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

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

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

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

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10840.000665/2006-89  
Acórdão nº. : 104-22.367

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 omissos na entrega da declaração de rendimentos).

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

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

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

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

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

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

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10840.000665/2006-89  
Acórdão nº. : 104-22.367

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

Assim, sendo exceção o recolhimento antecipado, fixou o CTN, também, regra excepcional de tempo para a prática dos atos da administração tributária, onde os mesmos cinco anos, da regra geral (art. 173 do CTN), já não mais dependem de uma carência inicial para o início da contagem, uma vez que não se exige a prática de atos administrativos prévios. Ocorrido o fato gerador, já nasce para o sujeito passivo a obrigação de apurar e liquidar o tributo, sem qualquer participação do sujeito ativo que, de outra parte, já tem o direito de investigar a regularidade dos procedimentos adotados pelo sujeito passivo a cada fato gerador, independente de qualquer informação ser-lhe prestada.

Ora, próprio CTN fixou períodos de tempo diferenciados para atividade da administração tributária. Se a regra era o lançamento por declaração, que pressupunha atividade prévia do sujeito ativo, determinou o art. 173 do CTN, que o prazo quinquenal teria início a partir "do dia primeiro do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado", imaginando um tempo hábil para que as informações pudessem ser compulsadas e, com base nelas, preparando o lançamento. Essa é a regra básica da decadência.

De outra parte, sendo exceção o recolhimento antecipado, fixou o CTN, também, regra excepcional de tempo para a prática dos atos da administração tributária, onde os mesmos cinco anos já não mais dependem de uma carência para o início da contagem, uma vez que não se exige a prática de atos administrativos prévios. Ocorrido o fato gerador, já nasce para o sujeito passivo a obrigação de apurar e liquidar o crédito tributário, sem qualquer participação do sujeito ativo que, de outra parte, já tem o direito de investigar a regularidade dos procedimentos adotados pelo sujeito passivo a cada fato

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10840.000665/2006-89  
Acórdão nº. : 104-22.367

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 consequência, como o lançamento efetuado pelo fisco decorre da falta de recolhimento de imposto de renda, o procedimento fiscal não mais estaria no campo da homologação, deslocando-se para a modalidade de lançamento de ofício, sempre sujeito à regra geral de decadência do art. 173 do CTN.

É fantasioso. Em primeiro lugar, porque não é isto que está escrito no caput do art. 150 do CTN, cujo comando não pode ser sepultado na vala da conveniência interpretativa, porque, queiram ou não, o citado artigo define com todas as letras que “o lançamento por homologação (...) opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa”.

O que é passível de ser ou não homologada é a atividade exercida pelo sujeito passivo, em todos os seus contornos legais, dos quais sobressaem os efeitos tributários. Limitar a atividade de homologação exclusivamente à quantia paga significa reduzir a atividade da administração tributária a um nada, ou a um procedimento de obriedade absoluta, visto que toda quantia ingressada deveria ser homologada e, a contrário *sensu*, não homologando o que não está pago.

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

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

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10840.000665/2006-89  
Acórdão nº. : 104-22.367

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 n.º 8.134/90) atribui aos contribuintes o dever, quando for o caso, da declaração anual, onde os recolhimentos mensais do imposto constituem meras antecipações por conta da obrigação tributária definitiva, que ocorre no dia 31 de dezembro do ano-base, quando se completa o suporte fático da incidência tributária.

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

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

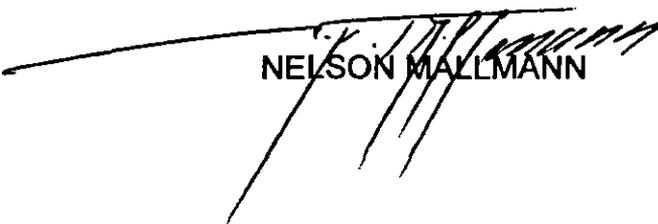
Processo nº. : 10840.000665/2006-89  
Acórdão nº. : 104-22.367

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 1998. O prazo quinquenal para que o fisco promovesse o lançamento tributário relativo aos fatos geradores ocorridos em 1998, começou, então, a fluir em 31/12/00, exaurindo-se em 31/12/05, tendo tomado ciência do lançamento, em 15/03/06, 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 2001, correspondente ao ano-calendário de 2000.

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 ACOLHER a preliminar de decadência do exercício de 2001, correspondente ao ano-calendário de 2000, acompanhando o relator nos demais itens.

Sala das Sessões - DF, em 26 de abril de 2007



NELSON MALLMANN