



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

Processo nº 10850.002397/2004-59
Recurso nº 146.566 Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-002.386 – 2ª Turma
Sessão de 06 de novembro de 2012
Matéria DECADÊNCIA E MULTA QUALIFICADA
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado AHARON SAPSEZIAN

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 1999

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - RECURSO ESPECIAL - REQUISITOS DE ADMISSIBILIDADE.

Conforme estabelecia o artigo 7º, inciso I, do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 147/2007, somente era cabível recurso especial por contrariedade à lei contra a parte não-unânime do acórdão de segunda instância, o que não ocorre no caso em apreço, no qual o recurso da Fazenda Nacional aponta violação à lei para atacar matéria decidida por unanimidade de votos (desqualificação da multa). E mais, ainda que se entenda, por força do princípio da fungibilidade recursal, que a pretensão da Fazenda Nacional teria fundamento no artigo 7º, inciso II, do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 147/2007, não se pode conhecer do recurso especial por divergência jurisprudencial quando a decisão recorrida e os pretensos acórdãos paradigma analisaram questões fáticas distintas. No primeiro a qualificação da multa decorreu de pretensa simulação e de ausência de apresentação de DIRPF, enquanto nos últimos a majoração da penalidade tem fundamento na conduta reiterada do contribuinte. Nessas circunstâncias não se caracteriza divergência de interpretação da legislação tributária, tal qual previsto, atualmente, no artigo 67 do RICARF.

IRPF - PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RENDIMENTOS CARACTERIZADA POR DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA - AUSÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO - DECADÊNCIA - ARTIGO 62-A DO RICARF.

O imposto de renda pessoa física é tributo sujeito ao regime do denominado lançamento por homologação, sendo que, na visão deste julgador, exceto para as hipóteses de dolo, fraude ou simulação, o prazo decadencial para a constituição de créditos tributários é de cinco anos contados do fato gerador, que, no caso em apreço, ocorre em 31 de dezembro de cada ano-calendário.

Ultrapassado esse lapso temporal sem a expedição de lançamento de ofício, opera-se a decadência, a atividade exercida pelo contribuinte está tacitamente homologada e o crédito tributário extinto, nos termos do artigo 150, § 4º e do artigo 156, inciso V, ambos do CTN.

Contudo, por força do artigo 62-A do RICARF, este Colegiado deve reproduzir a decisão proferida pelo Egrégio STJ nos autos do REsp nº 973.733/SC, ou seja, *“O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito.”*

Assim, no caso, diante da inexistência de pagamento antecipado, aplica-se a regra decadencial prevista no artigo 173, inciso I, do CTN, de modo que o lançamento relativo ao ano-calendário 1998, cientificado em 18/10/2004, não está atingido pela decadência.

Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer em parte do recurso e na parte conhecida, em dar provimento ao recurso.

(Assinado digitalmente)

Otacílio Dantas Cartaxo - Presidente

(Assinado digitalmente)

Gonçalo Bonet Allage – Relator

EDITADO EM: 06/11/2012

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros Otacílio Dantas Cartaxo (Presidente), Susy Gomes Hoffmann (Vice-Presidente), Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Gonçalo Bonet Allage, Marcelo Oliveira, Manoel Coelho Arruda Junior, Gustavo Lian Haddad, Maria Helena Cotta Cardozo, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Elias Sampaio Freire.

Relatório

Em face de Aharon Sapsezian foi lavrado o auto de infração de fls. 158-164, para a exigência de imposto de renda pessoa física, exercícios 1999, 2000 e 2003, em razão da presunção de omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada, com multa de ofício qualificada para o patamar de 150%.

O trabalho desenvolvido pela autoridade lançadora encontra-se sintetizado no Termo de Constatação Fiscal de fls. 148-157, de onde extraio as seguintes assertivas:

Concluindo, restou demonstrado que o sr. AHARON SAPSEZIAN, recebeu diversos recursos creditados na c/c de sua titularidade, em instituição financeira do exterior (c/c no 3491890, BANQUE ROBECO SA., SUÍÇA), cuja origem não foi comprovada, ficando caracterizada as OMISSÕES DE RECEITAS/RENDIMENTOS, com base em depósitos bancários não contabilizados (art. 42 da Lei n.º 9.430/96).

Será constituído o crédito tributário mediante o lançamento no competente Auto de Infração, onde será apurado o Imposto de Renda Pessoa Física - IRPF devido, referente aos anos-calendário de 1998, 1999 e 2002, exercícios 1999, 2000 e 2003, em função das omissões de receitas apuradas, com base em depósitos bancários não comprovados.

(...)

Será aplicada a multa qualificada capitulada no art. 957, inciso II do RIR/99, bem como realizada a conseqüente representação fiscal para fins penais, nos termos da Portaria SRF n.º 2.752/01, tendo em vista o evidente intuito de fraude praticado pelo sujeito passivo, Sr. AHARON SAPSEZIAN, mediante as seguintes condutas:

a) Simulação de operação de venda de imóvel residencial:

Ficou demonstrado que o contribuinte, em concurso com o sr. Edson Miguel José Abufares, CPF 214.579.728-91, simularam operação de compra e venda do imóvel residencial, situado na Rua San Francisco, nº 431, Condomínio Débora Cristina, S. J. Rio Preto/SP, utilizando-se da "construção" de Instrumento Particular de Compra e Venda, com o objetivo único de respaldar e justificar as remessas de recursos enviadas ao exterior na conta-corrente de titularidade do sr. Aharon Sapsezian.

(...)

b) Omissão na entrega das DIRPF:

Também restou comprovado que, mesmo estando obrigado a apresentar as DIRPF referente aos anos-calendário de 1998 e 1999, exercícios 1999 e 2000, o contribuinte somente veio a apresentá-las em 18/05/2004, já sob ação fiscal.

O não cumprimento da obrigação tributária - não apresentação da Declaração de Rendimentos, vem corroborar o desejo de ocultar à fiscalização, as operações realizadas e a c/c mantida no exterior.

Não bastasse isto, as declarações apresentadas contém grave falha: continuam não sendo declaradas a conta-corrente mantida junto ao BANCO ROBECO SA., SUIÇA (c/c no 3491890).

A ciência do auto de infração ocorreu em 18/10/2004 (fls. 168).

A 6ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo (SP) II considerou o lançamento procedente (fls. 310-327, Volume II).

Por sua vez, a Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, apreciando o recurso voluntário interposto pelo contribuinte, proferiu o acórdão nº 104-22.727, que se encontra às fls. 389-404 (Volume II), cuja ementa é a seguinte:

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Exercício: 1999, 2000, 2001, 2002, 2003

LANÇAMENTO COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS - FATO GERADOR - MOMENTO DA SUA OCORRÊNCIA – Os rendimentos omitidos, apurados com base em depósitos bancários de origem não comprovada, devem compor a base de cálculo do imposto de renda sujeito ao ajuste anual, cujo fato gerador completa-se em 31 de dezembro de cada ano, sendo esse o termo inicial de que trata o art. 150, § 4º do CTN.

LANÇAMENTO COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS - COMPROVAÇÃO DA ORIGEM - A simples demonstração de que o contribuinte tinha disponibilidade financeira para efetuar os depósitos bancários não é suficiente para comprovar a origem dos respectivos valores.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA - Para que a multa de ofício qualificada possa ser aplicada é necessário que se comprove de maneira inequívoca o evidente intuito de fraude.

Arguição de decadência acolhida.

Recurso parcialmente provido.

A decisão recorrida, por maioria de votos, acolheu a arguição de decadência relativamente ao ano-calendário 1998, vencidos os Conselheiros Gustavo Lian Haddad (Relator) e Heloisa Guarita Souza, que a estendiam até 08/1999. No mérito, por maioria de votos, deu parcial provimento ao recurso para desqualificar a multa de ofício, reduzindo-a para 75%, vencidos os Conselheiros Gustavo Lian Haddad (Relator), Heloisa Guarita Souza e Remis Almeida Estol que, além disso, excluía da base de cálculo da exigência relativa ao exercício 2003 o valor de R\$ 114.109,66. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa.

Portanto, o acolhimento da decadência, relativamente ao ano-calendário 1998, bem como a desqualificação da penalidade, foram matérias decididas por unanimidade de votos.

Intimada do acórdão em 18/02/2009 (fls. 406), a Fazenda Nacional interpôs, com fundamento no artigo 7º, incisos I e II, do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria nº 147/2007, recurso especial às fls. 411-425, acompanhado dos documentos de fls. 426-447 (Volume III), cujas razões podem ser assim sintetizadas:

- a) A decisão recorrida, por unanimidade de votos, reconheceu, de ofício, a decadência para os depósitos do ano-calendário de 1998, bem como, por maioria de votos, desqualificou multa aplicada, nos termos do art. 44 da Lei 9.430/1996;
- b) A forma de contagem do prazo decadencial adotado pelo acórdão ora impugnado, d. v., é equivocada e diverge do entendimento firmado no acórdão nº 102-46.461. Para o acórdão paradigma, o marco inicial do prazo de decadência, no caso de omissão dolosa de rendimentos, é aquele previsto no art. 173, inciso I, do CTN e que, apesar do contribuinte ter apresentado a Declaração de Imposto de Renda Pessoa Física referente ao ano-calendário fiscalizado, diferentemente do acórdão ora recorrido, não foi a entrega da citada declaração considerada medida preparatória indispensável ao lançamento, não ocorrendo, assim, a antecipação do início da decadência, nos termos do parágrafo único do art. 173 do CTN;
- c) Portanto, no caso em comento, omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários com origem não comprovada, tendo em vista ausência de declaração e de pagamento antecipado, enseja-se aplicação do art. 173, inc. I do CTN;
- d) De acordo com o Código Tributário Nacional - CTN, a Fazenda possui um prazo decadencial de 5 anos para efetuar o lançamento e, assim, constituir o crédito tributário. O CTN, no art. 173, prevê a regra geral para a contagem do referido prazo;
- e) Para os tributos sujeitos a lançamento por homologação - em que a contribuinte calcula o montante devido e antecipa o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa -, o CTN, no art. 150, § 4º, traz regra diversa;
- f) Vê-se, então, que, nesses tributos, o prazo para a constituição do crédito tributário tem como termo inicial a data da ocorrência do fato gerador, salvo nos casos de dolo, fraude e simulação, onde a regra a ser aplicável é aquela prevista no art. 173, inciso I, do CTN;
- g) Constatada a omissão por parte da contribuinte, deve a autoridade competente proceder ao lançamento de ofício do tributo devido e não recolhido. E, nos casos de lançamento de ofício de tributo não antecipado pela contribuinte, na forma do art. 150, § 4º, do CTN, o termo

inicial de contagem do prazo decadencial é aquele previsto no art. 173, inciso I, do CTN;

- h) Assim, nos casos de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, havendo dolo, fraude, simulação e omissão (não pagamento) por parte da contribuinte, o prazo decadencial deve ser contado na forma do art. 173, inciso I, do CTN;
- i) Quanto à natureza do lançamento a que está sujeito o imposto de renda, o entendimento predominante é no sentido de que ele se submete ao lançamento por homologação, devendo, portanto, observar a previsão do art. 150, § 4º, do CTN, salvo nos casos de dolo, fraude, simulação e omissão;
- j) Ora, se não houve antecipação do pagamento do tributo sujeito ao lançamento por homologação, não há atividade da contribuinte a ser homologada, devendo o Fisco lançar de ofício o tributo devido e não pago, na forma do art. 173, inciso I, do CTN;
- k) É oportuno mencionar, ainda, o entendimento refletido no voto condutor do acórdão CSRF/01-03.103, proferido pelo r. conselheiro CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER;
- l) Analisando os autos, verifica-se que, na data da notificação do Auto de Infração, 18/10/2004 (168), não estava extinto o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário relativo ao ano-calendário de 1998;
- m) Ora, a contribuinte teria até em 30 de abril de 1999 (data limite para entrega da DIRPF referente ao ano-calendário de 1998) para oferecer à tributação seus rendimentos. Não o fazendo, só então nasce para o fisco o direito de efetuar o lançamento;
- n) Portanto, o termo inicial da contagem do prazo decadencial é, no presente caso, 1º de janeiro de 2000, a teor do que dispõe o art. 173, inciso I, do CTN. Portanto, teria o Fisco até 31 de dezembro de 2004 para efetuar o lançamento referente ao imposto de renda do ano-calendário 1998/exercício 1999;
- o) Diante disso, incabível o acolhimento da decadência;
- p) Além disso, a decisão da ilustre maioria da Câmara *a quo* afronta o Art. 44, II, da Lei nº 9.430/1996 c/c Arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964, bem como as provas dos autos;
- q) A qualificação da multa de ofício para 150% teve como amparo o art. 44, II, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996;
- r) Como se percebe, a aplicação da multa de ofício qualificada de 150% (cento e cinquenta por cento) tem lugar quando se comprova tratar-se de casos envolvendo evidente intuito de fraude, como definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64;

- s) No presente caso, conforme descrito pela autoridade fiscal e confirmado pela DRJ, houve a qualificação da multa pelo fato, mas não somente por este fato, de os depósitos bancários cuja origem não foi comprovada superarem em muito os rendimentos declarados, configurando omissão dolosa para impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador do imposto de renda;
- t) Embora de difícil comprovação, o intuito doloso denuncia-se por meio de indícios ou elementos. Analisados isoladamente conduzem a uma interpretação que se afasta da realidade, mas que, por outro lado, se analisados em seu conjunto, demonstram cabalmente o *animus* doloso de fraudar o fisco. Neste sentido, pela análise do que consta dos autos, há elementos suficientes para a caracterização do intuito fraudulento, conforme bem reconheceu a decisão de primeira instância;
- u) Como se vislumbra facilmente e bem observou a fiscalização, não se tratou, no caso, da demonstração de que pequenos ingressos nas contas bancárias se mantiveram sem justificação e de que tais omissões se referissem a um período específico. Se assim fosse, poder-se-ia até admitir uma possível conduta involuntária, chegando-se a conclusão de que a imposição da penalidade qualificada não seria justificável;
- v) Entretanto, à luz do que foi trazido aos autos, a situação é bastante distinta, tornando-se absolutamente inverossímil a idéia de que o contribuinte teria cometido meros equívocos;
- w) Dessa forma, verifica-se reiterada e sistemática insubordinação aos ditames da lei, já que por três anos-calendário, não havendo como considerar involuntária a conduta do contribuinte, mas sim como uma consequência direta da intenção deliberada de omitir rendimentos e também informações em sua declaração de ajuste anual, o que torna perfeitamente aplicável a multa qualificada prevista no inciso II do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996;
- x) Em arremate, é preciso ressaltar que este Conselho de Contribuintes vêm firmando o entendimento de que a prática reiterada de condutas evasivas afasta a tese de meros equívocos do Contribuinte e, ao contrário, afirma seu caráter doloso (acórdãos nºs 101-96.446 e 105-17.034);
- y) De se notar que, embora se tratem de julgados referentes a pessoas jurídicas, as conclusões aplicam-se plenamente a casos envolvendo contribuinte pessoas físicas;
- z) Face ao exposto, requer seja conhecido e provido o presente recurso, a fim afastar a decadência reconhecida pela E. Câmara *a quo*, em ofensa ao Art. 173, I do CTN e à jurisprudência deste Conselho de Contribuintes, bem como restabelecer a multa qualificada, conforme decidido em primeira instância.

Admitido o recurso através do despacho nº 2201-0124/2009 (fls. 448-449), o contribuinte foi intimado e, devidamente representado, apresentou contrarrazões às fls. 465-490, onde defendeu, fundamentalmente, a necessidade de manutenção da decisão recorrida com relação à decadência. Quanto à multa qualificada, além disso, destacou que o voto condutor foi acompanhado pela unanimidade da Câmara *a quo*, de modo que o recurso é inadmissível nessa parte.

Interpôs, também, recurso especial às fls. 491-511, o qual não foi admitido (fls. 513-518 e 519-520).

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Gonçalo Bonet Allage, Relator

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

No que se refere à multa qualificada, segundo penso, a pretensão recursal não pode ser apreciada.

Reitero que o acórdão proferido pela Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, acolheu a arguição de decadência relativamente ao ano-calendário 1998. Os Conselheiros vencidos entenderam que a decadência iria até o período 08/1999. No mérito, por maioria de votos, deu parcial provimento ao recurso para desqualificar a multa de ofício, sendo que os Conselheiros vencidos, além de desqualificar a multa de ofício, também excluíam da base de cálculo da exigência relativa ao exercício 2003 o valor de R\$ 114.109,66.

Eis a anotação do resultado do julgamento (fls. 389-390):

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, ACOLHER a arguição de decadência relativamente ao exercício de 1999, ano-calendário de 1998, vencidos os Conselheiros Gustavo Lian Haddad (Relator) e Heloisa Guarita Souza, que a estendiam a agosto de 1999. No mérito, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para desqualificar a multa de ofício, reduzindo-a a 75%, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Gustavo Lian Haddad (Relator), Heloisa Guarita Souza e Remis Almeida Estol que, além disso, excluíam da base de cálculo o valor de R\$ 114.109,66. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa.

Portanto, não houve decisão não-unânime contrária à Fazenda Nacional.

Tanto a decadência (para o ano-calendário 1998) como a desqualificação da multa foram matérias julgadas a favor do contribuinte por unanimidade de votos.

No entanto, em sede de recurso especial, com relação à multa qualificada, a insurgência da Fazenda Nacional é por contrariedade à lei ou à evidência da prova, indicando como violados o artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96 e os artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, bem como a prova dos autos.

Ocorre, conforme já destacado, que inexistiu ausência de unanimidade relativamente à matéria.

Necessário concluir, pois, que é incabível recurso especial por contrariedade à lei (artigo 7º, inciso I, do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 147/2007) quanto à parte da decisão que foi unânime, sendo que o recurso cabível quanto à multa qualificada seria o de divergência jurisprudencial (artigo 7º, inciso II, do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 147/2007).

Contudo, sequer existiu a tentativa de comprovação da divergência, nos termos exigidos pelo citado Regimento, para que, eventualmente, pudesse se invocar o princípio da fungibilidade recursal e adentrar no mérito da manifestação da Fazenda Nacional quanto à penalidade.

Segundo a recorrente, a qualificação da multa de ofício seria justificada pela conduta reiterada do contribuinte em omitir suas receitas do Fisco. Para corroborar sua tese, citou os acórdãos nºs 101-96.446 e 105-17.034, cujas ementas são as seguintes (na parte relativa à multa qualificada):

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. É aplicável a multa de ofício qualificada de 150 %, naqueles casos em que restar constatado o evidente intuito de fraude. A conduta ilícita reiterada ao longo do tempo, descaracteriza o caráter fortuito do procedimento, evidenciando o intuito doloso tendente à fraude. (...)

(Acórdão nº 101-96.446)

MULTA QUALIFICADA - Provada a ocorrência da situação prevista no art. 71, I da Lei 4502/64, aplica-se a multa qualificada prevista no art. 44 da Lei 9.430. A prática reiterada da infração demonstra de forma inequívoca o dolo do agente.

(Acórdão nº 105-17.034)

Em tais precedentes, portanto, manteve-se a multa qualificada em razão da conduta reiterada do sujeito passivo.

No entanto, no caso em apreço, a autoridade lançadora majorou a penalidade para 150% sob o fundamento de que: *a)* teria havido simulação; *b)* o contribuinte, ao não apresentar sua DIRPF, ocultou da fiscalização as operações realizadas e a conta corrente mantida no exterior.

Nesse sentido, trago novamente à colação a seguinte passagem do Relatório Fiscal:

Será aplicada a multa qualificada capitulada no art. 957, inciso II do RIR/99, bem como realizada a conseqüente representação fiscal para fins penais, nos termos da Portaria SRF nº 2.752/01, tendo em vista o evidente intuito de fraude praticado pelo sujeito passivo, Sr. AHARON SAPSEZIAN, mediante as seguintes condutas:

a) Simulação de operação de venda de imóvel residencial:

Ficou demonstrado que o contribuinte, em concurso com o sr. Edson Miguel José Abufares, CPF 214.579.728-91, simularam operação de compra e venda do imóvel residencial, situado na Rua San Francisco, nº 431, Condomínio Débora Cristina, S. J. Rio Preto/SP, utilizando-se da "construção" de Instrumento Particular de Compra e Venda, com o objetivo único de respaldar e justificar as remessas de recursos enviadas ao exterior na conta-corrente de titularidade do sr. Aharon Sapsezian.

(...)

b) Omissão na entrega das DIRPF:

Também restou comprovado que, mesmo estando obrigado a apresentar as DIRPF referente aos anos-calendário de 1998 e 1999, exercícios 1999 e 2000, o contribuinte somente veio a apresentá-las em 18/05/2004, já sob ação fiscal.

O não cumprimento da obrigação tributária - não apresentação da Declaração de Rendimentos, vem corroborar o desejo de ocultar à fiscalização, as operações realizadas e a c/c mantida no exterior.

Não bastasse isto, as declarações apresentadas contém grave falha: continuam não sendo declaradas a conta-corrente mantida junto ao BANQUE ROBECO SA., SUIÇA (c/c no 3491890).

No acórdão recorrido, relativamente à multa qualificada, em nenhum momento se apreciou a questão da conduta reiterada do contribuinte.

Eis a análise da matéria, feita pelo Relator da referida decisão, Conselheiro Gustavo Lian Haddad (fls. 400, Volume II):

No caso presente, a autoridade fiscal lançadora fundamentou a aplicação da multa qualificada de 150% na circunstância de que o Recorrente (i) simulou operação de venda de imóvel residencial e (ii) omitiu a entrega de DIRPFs (Termo de Constatação Fiscal de fls. 155/156).

Entendo, nada obstante, que neste ponto se equivocou a autoridade fiscal, razão pela qual deve ser desqualificada a multa.

De fato, verifica-se dos autos que efetivamente ocorreu uma venda e compra de imóvel, fato inclusive documentado pela escritura de fls. 381/382 e compromisso de venda e compra de fls. 20/21, afastando-se a suspeita de simulação.

Ademais, ressalto que a identificação dos depósitos objeto de autuação relativos aos anos-calendário de 1999 e 2002 decorreu de informações e documentos apresentados pelo próprio Recorrente durante o procedimento fiscal.

Entendo que a existência de eventual ilícito cambial não enseja, necessariamente, a qualificação da multa imposta pela legislação fiscal, sendo necessária a prova de que o contribuinte, por ato doloso, levou a autoridade fiscal a erro, por meio por exemplo da utilização de documentos falsos, notas frias, etc.

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, razão pela qual deve ser aplicada a multa de ofício "não qualificada" de 75%.

É de fácil percepção, pois, que o acórdão recorrido e as decisões citadas pela recorrente analisaram questões fáticas distintas relativamente à qualificação da multa, simulação e ausência de apresentação da DIRPF para o primeiro e conduta reiterada para os últimos.

Segundo penso, nessas circunstâncias inexistente a divergência de interpretação da legislação tributária, da forma prevista, atualmente, no artigo 67, do Anexo II, do RICARF, o que impede a apreciação da manifestação da recorrente, com relação à multa qualificada.

Por tudo isso, voto no sentido de não conhecer do recurso especial interposto pela Fazenda Nacional no que se refere à penalidade qualificada.

A partir de agora passo a apreciar o recurso quanto à decadência.

Segundo a recorrente, diante da ausência de pagamento antecipado, aplica-se ao caso a regra prevista no artigo 173, inciso I, do CTN, de modo que não está extinto o crédito tributário do ano-calendário 1998, pois a ciência do lançamento se deu em 18/10/2004.

Eis a matéria em litígio.

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

Tal raciocínio aplica-se ao caso em comento, da presunção de omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada, os quais estão sujeitos à tributação apenas na declaração de ajuste anual. Inteligência dos artigos 9º e seguintes da Lei nº 8.134/1990, especialmente do artigo 10, inciso I, do referido texto normativo.

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

Assim, para a hipótese em análise, relativamente ao ano-calendário 1998, o tributo lançado tem como fato gerador o dia 31/12/1998.

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

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

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

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

(...)

§ 4º. Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

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

Considerando que o fato gerador do imposto de renda pessoa física, para o ano-calendário 1998, ocorreu em 31/12/1998 e diante do fato de que o sujeito passivo da obrigação tributária tomou ciência do auto de infração em 18/10/2004, entendo que a decadência impede a manutenção do lançamento.

Na visão deste julgador, como não se está diante de dolo, fraude ou simulação (conclusão definitiva da decisão recorrida), inexistente fundamento legal que justifique a contagem do prazo decadencial da forma prevista no artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional.

Contudo, por força do que determina o artigo 62-A do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, não posso deixar de reproduzir aqui o julgamento proferido pelo Egrégio Superior Tribunal de Justiça – STJ nos autos do REsp nº 973.733/SC, cuja ementa tem o seguinte teor:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de

Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

5. *In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos impositivos ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.*

6. *Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.*

7. *Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.*

(STJ, Primeira Seção, REsp nº 973.733/SC, Relator Ministro Luiz Fux, DJE de 18/09/2009)

Portanto, segundo o Egrégio STJ, para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação, quando inexistir pagamento antecipado o prazo decadencial quinquenal conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, sendo que “*O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o ‘primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado’ corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato impositivo, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, ...*”.

Dessa forma, torna-se importante analisar a comprovação quanto à existência ou não de pagamento do tributo sujeito ao lançamento por homologação, no caso, imposto de renda pessoa física.

Observando a declaração de ajuste anual do exercício 1999 (apresentada durante a ação fiscal, fls. 27-29) e o auto de infração, especificamente às fls. 160, verifica-se que o contribuinte não efetuou nenhum recolhimento de imposto de renda pessoa física relativamente ao ano-calendário 1998.

Assim, direcionado pelo artigo 62-A do RICARF e considerando o julgamento proferido pelo Egrégio Superior Tribunal de Justiça – STJ nos autos do REsp nº 973.733/SC, não obstante o posicionamento pessoal deste julgador, deve-se aplicar ao caso a regra decadencial prevista no artigo 173, inciso I, do CTN, ou seja, relativamente ao ano-calendário 1998 o início do prazo de decadência se deu em 01/01/2000, com término em 31/12/2004.

Como a ciência do lançamento ocorreu em 18/10/2004, inexistente decadência, de modo que a decisão recorrida não pode ser confirmada nesse aspecto.

Processo nº 10850.002397/2004-59
Acórdão n.º **9202-002.386**

CSRF-T2
Fl. 541

Diante do exposto, voto no sentido de conhecer em parte do recurso especial interposto pela Fazenda Nacional para, na parte conhecida, dar-lhe provimento, pois a decadência não atingiu o crédito tributário relativo ao ano-calendário 1998 (os autos não precisam retornar à Câmara de origem, na medida em que todas as matérias postas no recurso voluntário restaram devidamente apreciadas).

(Assinado digitalmente)

Gonçalo Bonet Allage