



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

---

<b>Processo n°</b>	10925.002265/2004-14
<b>Recurso n°</b>	155.363 Voluntário
<b>Matéria</b>	IRPF - Ex(s): 1999
<b>Acórdão n°</b>	104-22.434
<b>Sessão de</b>	24 de maio de 2007
<b>Recorrente</b>	VALDEMAR MUGNOL
<b>Recorrida</b>	3ª TURMA/DRJ-FLORIANÓPOLIS/SC

---

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.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO - MULTA QUALIFICADA - SIMPLES OMISSÃO DE RENDIMENTOS - INAPLICABILIDADE - A simples 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. (Súmula 1º CC nº 14, publicada no DOU em 26, 27 e 28/06/2006).

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de re curso interposto por VALDEMAR MUGNOL.

ACORDAM os Membros da QUARTA CÂMARA do PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Pedro Paulo Pereira Barbosa (Relator) e Maria Helena Cotta Cardozo, que rejeitavam a preliminar de decadência. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Nelson Mallmann.

*Maria Helena Cotta Cardozo*  
MARIA HELENA COTTA CARDOZO

Presidente

*Nelson Mallmann*  
NELSON MALLMANN

Redator-designado

13 AGO 2007

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Heloísa Guarita Souza, Gustavo Lian Haddad, Antonio Lopop Martinez, Marcelo Neeser Nogueira Reis e Remis Almeida Estol.

## Relatório

Contra VALDEMAR MUGNOL foi lavrado o Auto de Infração de fls. 03/09 e Termo de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal de fls. 10/28 para formalização da exigência de Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF no valor de R\$ 225.161,36, acrescido de multa de ofício, qualificada, de R\$ 337.742,04 e de juros de mora, calculados até 30/09/2004, de R\$ 214.060,90.

### Infrações

As infrações apuradas e constantes da Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal do Auto de Infração são: 1) Omissão de rendimentos da atividade rural e 2) Omissão de rendimentos apurada com base em depósitos bancários de origem não comprovada.

O Termo de Verificação Fiscal de fls. 10/28 descreve detalhadamente a matéria tributária e nele se colhe que a primeira infração decorre de valores depositados em contas de titularidade do autuado em relação aos quais, o Contribuinte foi intimado a comprovar a origem e não o fez; a segunda infração refere-se a valores recebidos pelo como rendimentos da atividade rural em relação aos quais foi arbitrada a base de cálculo à razão de 20%, por não ter o Contribuinte apresentado o Livro-Caixa da atividade rural.

A qualificação da multa foi assim justificada pela autoridade lançadora:

*Com efeito, o contribuinte ao mesmo tempo que movimentou importância significativa em suas contas correntes no decorrer de 1998, não apresentou declaração de imposto de renda do período.*

*Através desta conduta, não só ocultou e impediu o conhecimento por parte da autoridade fiscal da ocorrência do fato gerador decorrente das operações contidas em sua movimentação financeiras, mas também induziu a administração tributária em erro, ao sonegar informação relevante que era a obrigatoriedade de apresentar declaração de rendimentos do mencionado ano-calendário.*

*O evidente intuito de fraude não esmaece com o fato do lançamento estar sendo efetuado com base na presunção legal estatuída no art. 42 da Lei nº 9.430/96, pois o que se está presumindo é apenas a base de cálculo do tributo, indevidamente suprimido e não a ocorrência do crime tributário que efetivamente ocorreu e está materializado tanto na robusta movimentação financeira espúria quanto na omissão de rendimentos da atividade rural, ambas devidamente comprovadas nos autos.*

### Impugnação

O Contribuinte apresentou a impugnação de fls. 356/388 com as alegações e argumentos a seguir resumidos.

Argúi, inicialmente, preliminar de decadência em relação aos fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 1998, cujo termo inicial seria a data do fato gerador, conforme artigo 150, § 4º do CTN e, ainda, que os fatos geradores deveriam ser considerados mês a mês,

por se tratar de lançamento com base no artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996. Menciona jurisprudência.

Argui preliminar de nulidade do lançamento por cerceado do direito ao contraditório e ampla defesa. Reclama que documentos que teriam sido obtidos pela Fiscalização não constam dos autos e de que foi quebrado seu sigilo bancário sem autorização judicial e sem sua prévia manifestação.

Quanto ao mérito, diz que a origem de parte dos recursos empregados nos depósitos pode ser comprovada e apresenta listagens onde aponta essas origens.

Argumenta que a exigência relativamente aos rendimentos da atividade rural apurados a partir dos depósitos bancários se referem a atividade comum do Impugnante com membros de sua família, esposa e filhos, de quem deveria ser exigido o imposto.

Contesta a imposição da multa de ofício agravada. Diz que não estão presentes nos autos os pressupostos para sua aplicação; que não restou demonstrada a ação concreta do Contribuinte tendente a lesar o Fisco. Menciona jurisprudência.

Reclama, por fim, do arbitramento do lucro na atividade da suinocultura. Argumenta que essa atividade só deu prejuízo nos últimos anos, de modo que não poderia a Fiscalização arbitrar unilateralmente esse lucro em 20% da receita.

#### Decisão de Primeira Instância

A DRJ-FLORIANÓPOLIS/SC julgou procedente em parte o lançamento, para reduzir o valor do imposto lançado de R\$ 225.161,36 para 107.908,86, com base, em síntese, nas seguintes considerações:

- que a homologação tácita que se dá ao final do prazo quinquenal referido no art. 150 do CTN somente se dá na ausência de dolo, fraude ou simulação e que, neste caso, estão presentes as hipóteses de caracterização dessas condutas, o que desloca a contagem do prazo decadencial para a regra do art. 173, I do CTN;

- que o fato gerador do Imposto de Renda é anual, completando-se apenas em 31 de dezembro de 1998;

- que, portanto, não assiste razão ao Impugnante quanto à decadência;

- que sobre o desaparecimento de documentos do processo, diligência determinada para esclarecer os fatos trouxe aos autos relatório no qual a autoridade fiscal relata que tal fato não ocorreu e que, intimado desse relatório, o Contribuinte não se manifestou, o que dá à afirmação da autoridade fiscal foros de verdade, encerrando a discussão;

- que quanto à alegação de cerceamento do direito ao contraditório e à ampla defesa, esta não se verificou, até porque não houve qualquer irregularidade quanto ao acesso por parte do Fisco dos documentos bancários do Contribuinte;

- que, quanto ao mérito, deve ser excluída da base de cálculo da infração Depósitos bancários de origem não comprovada a importância de R\$ 99.100,00 referente a transferência entre contas e depósito de origem não comprovada;

- quanto às demais alegações o Contribuinte não demonstra de forma individualizada a relação entre as alegadas origens e os depósitos;

- que a alegação de que a exigência fiscal deveria envolver sua esposa e filhos não procede, pois o registro de produtor rural e as contas bancárias são de titularidade exclusiva do Impugnante;

- que a falta de escrituração do Livro Caixa justifica o arbitramento do lucro da atividade rural, que se fez conforme prescrição legal e que a alegada falta de lucratividade da atividade de suinocultura poderia ser considerada na apuração da tributação se o Contribuinte tivesse escriturado todas as receitas e despesas, conforme prevê a legislação;

- que estão presentes as hipóteses de qualificação da multa de ofício.

Os fundamentos da decisão recorrida estão consubstanciados nas seguintes ementas:

*QUEBRA DE SIGILO BANCÁRIO. RETROATIVIDADE DA LEI COMPLEMENTAR Nº 105, de 2001. POSSIBILIDADE – A Lei Complementar nº 105, de 2001, por tratar de aspectos processuais da atividade do lançamento, tem aplicação imediata, não oferecendo conflitos de direito intertemporal. Destarte, revela-se descabida a arguição de nulidade em decorrência da transferência do sigilo bancário realizada em procedimento fiscal de acordo com a referida Lei Complementar.*

*DIREITO DE DEFESA. ALEGAÇÃO DE CERCEAMENTO - Não constitui cerceamento do direito à ampla defesa a falta de juntada aos autos de parte - considerada supérflua pela fiscalização -, dos documentos obtidos junto a instituição financeira mediante requisição da autoridade administrativa, em vista da falta de providências do contribuinte intimado, quando este dispunha de acesso a tais documentos mediante solicitação direta ao banco, na condição de cliente.*

*LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA – Ao lançamento por homologação aplica-se a regra de transcurso do prazo quinquenal, a partir da ocorrência do fato gerador, exceto na ocorrência de dolo, fraude ou simulação, quando a contagem desse prazo se inicia do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito tributário já poderia ser constituído.*

*RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ALEGAÇÃO DE ILEGITIMIDADE PASSIVA - É inviável a atribuição sem provas a terceiros - ainda que membros da mesma família -, da responsabilidade tributária por operações relacionadas à produção rural quando integralmente documentadas em nome pessoal do impugnante.*

*MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. APLICABILIDADE - É aplicável a multa de ofício qualificada de 150 %, aos casos em que, no procedimento de ofício, constatado resta que à conduta do contribuinte esteve associado o evidente intuito de fraude.*

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

*Ano-calendário: 1998*

*Ementa: DEPÓSITOS BANCÁRIOS. OMISSÃO DE RENDIMENTOS – Caracterizam-se como omissão de rendimentos os valores creditados em contas de depósitos ou investimentos mantidas junto a instituições financeiras, quando o contribuinte, regularmente intimado, não comprova, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.*

*Excluem-se da base de cálculo do lançamento, mesmo em sede de impugnação, os créditos comprovadamente decorrentes de transferências entre contas de titularidade do próprio sujeito passivo.*

*ATIVIDADE RURAL. PARCERIA. COMPROVAÇÃO - A existência de parceria rural para fins de divisão proporcional do resultado de operações prova-se necessariamente por meio dos contratos escritos correspondentes.*

*ATIVIDADE RURAL. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE LIVRO CAIXA. ARBITRAMENTO – Na falta de escrituração do Livro Caixa da atividade rural, arbitra-se em vinte por cento da receita bruta a base de cálculo do IRPF.*

**Recurso**

Cientificado da decisão de primeira instância em 15/12/2005 (fls. 431), o Contribuinte apresentou, em 16/01/2006, o recurso de fls. 432/437 no qual reproduz, em síntese, as mesmas alegações e argumentos da Impugnação.

É o Relatório.



## Voto Vencido

Conselheiro PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA, Relator

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade. Dele conheço.

### Fundamentação

Examino inicialmente a preliminar de nulidade do lançamento por cerceamento do direito de defesa. Aduz o Contribuinte, e síntese, que documentos que serviriam de prova a seu favor desapareceram do processo e de que foi quebrado seu sigilo bancário sem que lhe tenha sido dada oportunidade que exercer o contraditório.

Quanto ao alegado desaparecimento de documentos, a questão foi esclarecida pela diligência determinada pela autoridade julgadora de primeira instância na qual se colhe que tal não ocorreu e que se documentos colhidos pela Fiscalização não foram postos nos autos é porque não guardavam pertinência com o lançamento.

Note-se que o contribuinte teve ciência pessoal do relatório da diligência, tendo-lhe sido assinado prazo de 30 dias para se manifestar sobre ele, sem ter exercido esse direito. À falta de outros elementos que corroborem a alegação do Contribuinte, é de se considerar verdadeiros os fatos trazidos pelo relatório fiscal (fls. 395/396).

De qualquer forma, o Contribuinte teve ampla oportunidade de produzir e apresentar provas de suas alegações na Impugnação e no Recurso, de modo que não vislumbro nenhum prejuízo ao amplo exercício do direito ao contraditório e da ampla defesa que possa ensejar a nulidade do lançamento.

Da mesma forma, o alegado cerceamento do direito ao contraditório no que se refere à quebra de sigilo bancário não procede. A um, porque o acesso dos dados bancários se deu de acordo com a legislação que rege a matéria, não se vislumbrando aí qualquer irregularidade; e, a dois, porque não há no procedimento de acesso dos agentes fiscais aos documentos bancários previsão de contraditório. Trata-se de procedimento próprio da fase inquisitorial na qual a iniciativa é inteiramente da autoridade administrativa que dirige as operações de investigação.

Rejeito, portanto, a preliminar de nulidade.

Quanto à decadência, alega o Contribuinte, em síntese, que o IRPF está sujeito a modalidade de lançamento por homologação, e para esses a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 150, § 4º do CTN, isto é, tem como termo inicial a data do fato gerador a qual se daria mês a mês, por se tratar de tributo lançado com base no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, cujo parágrafo 1º prevê que os rendimentos omitidos serão considerados como recebidos no mês dos depósitos bancários.

São, portanto, duas questões a serem analisadas: a definição da data de ocorrência do fato gerador, se em 31 de dezembro ou ao final de cada mês; e a definição do termo inicial para contagem do prazo decadencial.



Quanto à primeira questão, não procede a pretensão do Contribuinte. Embora a legislação refira-se que o imposto é devido mensalmente, a apuração do imposto é feita anualmente. É somente em 31 de dezembro de cada ano que se completa o período em relação ao qual devem ser totalizados os rendimentos auferidos, verificadas as deduções permitidas, aplicada a tabela progressiva anual, etc., enfim, apurado o imposto devido, e o saldo a pagar ou a restituir, em relação ao período.

Mesmo quando devido o pagamento com base em rendimentos mensais, salvo nos casos de tributação definitiva, este é mera antecipação do devido no ajuste anual. Os art. 10 e 11 da Lei nº 8.134, de 1990 não deixa qualquer dúvida quanto a essa questão, a saber:

*Art. 10. A base de cálculo do imposto, na declaração anual, será a diferença entre as somas dos seguintes valores:*

*I - de todos os rendimentos percebidos pelo contribuinte durante o ano-base, exceto os isentos, os não tributáveis e os tributados exclusivamente na fonte; e*

*II - das deduções de que trata o art. 8º*

*Art. 11. O saldo do imposto a pagar ou a restituir na declaração anual (art. 9º) será determinado com observância das seguintes normas:*

*I - será apurado o imposto progressivo mediante aplicação da tabela (art. 12) sobre a base de cálculo (art. 10);*

*II - será deduzido o valor original, excluída a correção monetária do imposto pago ou retido na fonte durante o ano-base, correspondente a rendimentos incluídos na base de cálculo (art. 10);"*

Não há dúvidas, portanto, de que o fato gerador do Imposto de Renda, salvo nas exceções previstas em lei, só se completa em 31 de dezembro de cada ano.

Por outro lado, o § 1º do artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996 não trata de fato gerador do Imposto, mas de critério de apuração da omissão de rendimentos a partir de presunção com base em depósitos bancários. Ao fixar que os rendimentos omitidos serão considerados como recebidos no mês dos créditos efetuados nas instituições financeiras, de modo algum o dispositivo fixa fato gerador do imposto, mas apenas determina um critério objetivo para a apuração da omissão de rendimentos.

É dizer, se os depósitos bancários de origem não comprovada foram realizados em determinado mês, os rendimentos omitidos foram obtidos naquele mês e não em outro momento qualquer. Isso em nada quer dizer que o fato gerador seja mensal. Embora como vimos acima, o fato gerador do Imposto de Renda, em regra, é anual, os rendimentos são obtidos em momentos específicos, meses e dias, o que, em alguns casos é particularmente relevante, dada a incidência mensal do imposto como antecipação do devido na declaração.

Ademais, interpretar que o art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996 estabelece que o fato gerador do Imposto de Renda no caso de lançamento com base em depósitos bancários de origem não comprovada é mensal é atribuir a esse dispositivo, que institui uma presunção de omissão de rendimento, um alcance que ele não tem: o de determinar o momento de ocorrência do fato gerador do Imposto de Renda.

Não vejo, portanto, nenhuma especificidade no momento da ocorrência do fato gerador do Imposto de Renda no caso omissão de rendimentos apurada com base em depósitos bancários de origem não comprovada e a regra geral, como vimos acima, é de que o fato gerador do Imposto de Renda somente se completa em 31 de dezembro de cada ano.

Quanto à segunda questão, não compartilho da tese de que, nos casos de tributo sujeito ao lançamento por homologação, em qualquer hipótese, salvo a de ocorrência de evidente intuito de fraude, o termo inicial de contagem do prazo decadencial seja a data de ocorrência do fato gerador.

Tenho claro que o prazo referido no § 4º do art. 150, do CTN refere-se à decadência do direito de a Fazenda revisar os procedimentos de apuração do imposto devido e do correspondente pagamento, sob pena de restarem estes homologados, e não decadência do direito de constituir o crédito tributário pelo lançamento. Nesse sentido, o § 4º do art. 150 do CTN só pode ser acionado quando o Contribuinte, antecipando-se ao fisco, procede à apuração e recolhimento do imposto devido. Sem isso não há o que ser homologado.

Nos casos de omissão de rendimentos, não há falar em homologação no que se refere aos rendimentos omitidos. Homologação, na definição do festejado Celso Antonio Bandeira de Mello "é ato vinculado pelo qual a Administração concorda com ato jurídico já praticado, uma vez verificada a consonância dele com os requisitos legais condicionadores de sua válida emissão" (Curso de Direito Administrativo, 16ª edição, Malheiros Editores – São Paulo, p. 402). A homologação pressupõe, portanto, a prática anterior do ato a ser homologado. É dizer, não se homologa a omissão.

Com efeito, quando homologado tacitamente o procedimento/pagamento feito pelo contribuinte, não haverá lançamento, não porque tenha decaído o direito de a Fazenda constituir o crédito tributário, mas porque não haverá crédito a ser lançado, posto que a apuração/pagamento do imposto feito pelo contribuinte serão confirmados pela homologação.

Portanto, entendo que, no presente caso, não havia obstáculo para a apuração do imposto devido e, assim, o crédito tributário correspondente poderia ser lançado até o término do prazo previsto no art. 173, I do CTN.

No presente caso, como o Contribuinte não apresentou declaração referente ao ano de 1998, o termo inicial de contagem do prazo decadencial conta-se a partir de 1º de janeiro de 2000, encerrando-se apenas em 31/12/2004.

Assim, independentemente, das conclusões sobre a ocorrência ou não do evidente intuito de fraude a justificar a qualificação da multa, a ciência do lançamento de seu antes de esgotado o prazo que a Fazenda Nacional tinha para proceder ao lançamento.

Rejeito, portanto, a preliminar de decadência.

Quanto ao mérito, no que se refere à infração Omissão de rendimentos da atividade rural, a obtenção de receitas da atividade rural está perfeitamente demonstrada nos autos por meio das notas fiscais de produtor apresentadas pelo próprio Recorrente e pelos extratos dos fornecedores. Vale ressaltar, inclusive, que os valores lançados como rendimentos da atividade rural foram excluídos, como não poderia deixar de ser, da base de cálculo do lançamento com base em depósitos bancários.

Sobre o arbitramento, na ausência de Livro Caixa no qual o Contribuinte registre e comprove com documentos hábeis e idôneos a efetividade das despesas e receitas, o procedimento previsto em lei é o do arbitramento. É o que reza o art. 60 do RIR/99, cuja matriz legal é o art. 18 da Lei n.º 9.250, *verbis*:

*Art. 60. O resultado da exploração da atividade rural será apurado mediante escrituração do Livro Caixa, que deverá abranger as receitas, as despesas de custeio, os investimentos e demais valores que integram a atividade (Lei n.º 9.250, de 1995, art. 18).*

(...)

*§ 2º A falta da escrituração prevista neste artigo implicará arbitramento da base de cálculo à razão de vinte por cento da receita bruta do ano-calendário (Lei n.º 9.250, de 1995, art. 18, § 2º).*

Por outro lado, a alegação de que a atividade de suinocultura tem apresentado prejuízo e, portanto, o lucro arbitrado de 20% e irreal, não merece acolhida. Se é fato que a atividade apresentava prejuízo, caberia ao Contribuinte apurar esse prejuízo mediante a escrituração das receitas e despesas. Não o tendo feito, o procedimento previsto na legislação é o arbitramento do lucro à razão de 20%.

Correto, portanto, o procedimento fiscal quanto a essa infração. Também acertou a decisão de primeira instância quando a manteve integralmente, no que não merece reparos

Quanto à omissão de rendimentos, trata-se de lançamento com base em presunção legal, que inverte o ônus da prova da origem dos depósitos sob pena de se considerar como origem rendimentos subtraídos ao crivo da tributação.

Em sua defesa o Contribuinte aponta algumas origens para os depósitos, os quais passo a examinar.

a) valores relativos a notas fiscais de produtores – desses apenas os valores de R\$ 15.976,00 e 14.876,00, nos dias 08/10/98 e 15/10/98 estão compatíveis com os depósitos e, portanto resta comprovada a origem.

b) transferência entre contas – analisando os extratos dos dois bancos, não identifiquei o débito correspondente ao crédito. Portanto, não resta comprovada a transferência.

c) cheques que em parte pagavam dívidas e em parte era depositado – a alegação não merece acolhida, pois o Contribuinte não comprova a efetividade da saída dos recursos de uma conta para depósito em outra.

d) Cheque devolvido no valor de R\$ 1.100,00, em 24/11/98 – conforme extrato do Banco do Brasil, trata-se de devolução de cheque depositado e, portanto, deve ser excluído da base de cálculo.

e) estorno de depósito no valor de R\$ 2.554,00, em 22/09/1998 – assiste razão ao Recorrente;

f) Valor referente venda de caminhão – o valor de R\$ 40.000,00 já foi excluído pela decisão de primeira instância; quanto ao valor restante de R\$ 20.000,00 não há como acolher a alegação genérica de que o valor foi depositado parceladamente nos meses seguintes.

g) valor depositados pelo Frigorífico Rio Sulense além do valor informado pelo Frigorífico – não há provas de tal alegação como admite o próprio Recorrente, razão pela qual não merece acolhida.

h) Depósito em cheque decorrente de receita da atividade rural – não há provas nos autos. Na folha indicada pelo Recorrente (fls. 37) não conta as cópias dos cheques.

i) Valores sacados em dinheiro e depositados em dinheiro – não há prova dessa alegação. Não há como acolher a alegação genérica de que depósitos tiveram origem nos cheques emitidos.

Devem ser excluídos da base de cálculo, portanto, os valores de R\$ 2.554,00 em setembro, R\$ 30.852,00 em outubro e R\$ 1.100,00 em novembro.

Quanto à alegação de erro na identificação do sujeito passivo; de que os créditos deveriam ser compartilhados com sua esposa e filhos, data a atividade conjunta, tal alegação não procede posto que, como ressaltado pela decisão recorrida, tanto as contas bancárias quanto a inscrição como produtor rural são pessoais do Autuado.

Finalmente, quanto à multa qualificada, a falta de entrega da declaração e a elevada movimentação financeira não caracterizam o evidente intuito de fraude. A consequência dessa conduta omissiva é a própria exigência do imposto, com a multa de ofício regular. Trata-se de mera omissão de rendimentos da atividade rural e de fonte desconhecida, apurada com base em depósitos bancários de origem não comprovada.

E é o entendimento reiterado neste Conselho de Contribuintes, recentemente sumulado, de que nos casos de simples omissão de rendimentos, não cabe a qualificação da multa de ofício. Trata-se da Súmula 14, publicada no DOU nos dias 26, 27 e 28 de junho de 2006, aplicável ao caso, *verbis*:

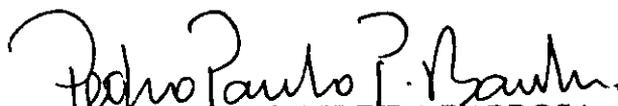
*Súmula 1ª CC nº 14: A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.*

Há de ser afastada, portanto, a qualificação da multa.

Conclusão

Ante o exposto, voto no sentido de rejeitar as preliminares e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso para reduzir a base de cálculo relativamente ao item 02 do Auto de Infração em R\$ 2.554,00, R\$ 30.852,00 e R\$ 1.100,00, nos meses de setembro, outubro e novembro de 1998, respectivamente, e desqualificar a multa de ofício, reduzindo-a para o percentual de 75%.

Sala das Sessões, em 24 de maio de 2007

  
PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA

## Voto Vencedor

Conselheiro NELSON MALLMANN, Redator-designado

Com a devida vênia do nobre relator da matéria, Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa, permito-me divergir quanto a preliminar de decadência.

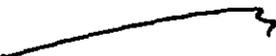
Entende o nobre relator que o prazo referido no § 4º do art. 150, do CTN refere-se à decadência do direito de a Fazenda revisar os procedimentos de apuração do imposto devido e do correspondente pagamento, sob pena de restarem estes homologados, e não decadência do direito de constituir o crédito tributário pelo lançamento. Nesse sentido, o § 4º do art. 150 do CTN só pode ser acionado quando o Contribuinte, antecipando-se ao Fisco, procede à apuração e recolhimento do imposto devido. Sem isso não há o que ser homologado.

Entende, ainda, quanto ao prazo decadencial, independentemente da discussão sobre a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, aplica-se a regra do art. 173 do CTN. Ou seja, entende que se o contribuinte apresentou a declaração referente ao exercício questionado esse deveria ser o termo inicial de contagem do prazo decadencial e que só se completaria a partir de 30/04/04, entretanto, no caso em questão o contribuinte não apresentou a Declaração de Ajuste Anual, relativo ao exercício de 1999, portanto, neste caso, entende que não ocorreu o prazo decadencial já que a ciência do Auto de Infração ocorreu em 30/09/04 e o prazo só se venceria em 31/12/04.

Com a devida vênia, não posso compartilhar com tal entendimento, pelos motivos expostos abaixo.

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

Deve ser esclarecido, que os fatos geradores das obrigações tributárias são classificados como instantâneos ou completivos. O fato gerador instantâneo, como o próprio



nome revela, dá nascimento à obrigação tributária pela ocorrência de um acontecimento, sendo este suficiente por si só (imposto de renda na fonte). Em contraposição, os fatos geradores completos 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 completo é o imposto de renda da pessoa física, apurado no ajuste anual.

Aliás, a despeito da inovação introduzida pelo artigo 2º da Lei nº 7.713, de 1988, pelo qual estipulou-se que “o imposto de renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, a medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem recebidos”, há que se ressaltar a relevância dos arts. 24 e 29 deste mesmo diploma legal e dos arts. 12 e 13 da Lei nº 8.383, de 1991 mantiveram o regime de tributação anual (fato gerador complexo) para as pessoas físicas.

Não há dúvidas, que a base de cálculo da declaração de rendimentos abrange todos os rendimentos tributáveis recebidos durante o ano-calendário diminuído das deduções pleiteadas.

Não é sem razão que o § 2º do art. 2º do decreto nº 3.000, de 1999 – RIR/99, cuja base legal é o art. 2º da lei nº 8.134, de 1990, dispõe que: “O imposto será devido mensalmente 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.

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 extinto o direito da Fazenda Pública de constituir crédito tributário relativo ao exercício de 1999, correspondente ao ano-calendário de 1998, 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 31/12/03, para formalizar o crédito tributário discutido neste exercício.

Como é sabido, o lançamento é o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, identificar o seu sujeito passivo, determinar a matéria tributável e calcular ou por outra forma definir o montante do crédito tributário, aplicando, se for o caso, a penalidade cabível.

Com o lançamento constitui-se o crédito tributário, de modo que antes do lançamento, tendo ocorrido o fato imponible, ou seja, aquela circunstância descrita na lei como hipótese em que há incidência de tributo, verifica-se, tão somente, obrigação tributária, que não deixa de caracterizar relação jurídica tributária.

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

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

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, nade deve o sujeito passivo; se, independente do pronunciamento da

administração tributária, deve o sujeito passivo ir calculando e pagando o tributo, na forma estipulada pela legislação, sem exame do sujeito ativo – lançamento por homologação, que, a rigor técnico, não é lançamento, porquanto quando se homologa nada se constitui, pelo contrário, declara-se à existência de um crédito que já está extinto pelo pagamento.

Por decadência entende-se a perda do direito de o fisco constituir o crédito tributário, pelo lançamento.

Neste aspecto a legislação de regência diz o seguinte:

Lei 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;

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).

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 omissivo 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.

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 gerador, independente de qualquer informação ser-lhe prestada. É o que está expresso no § 4º, do artigo 150, do CTN.

Nesta ordem, refuto, também, o argumento daqueles que entendem que só pode haver homologação se houver pagamento e, por conseqüência, como o lançamento efetuado pelo fisco decorre da falta de recolhimento de imposto de renda, o procedimento fiscal não mais estaria no campo da homologação, deslocando-se para a modalidade de lançamento de ofício, sempre sujeito à regra geral de decadência do art. 173 do CTN.

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

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



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

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

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

Assim, não tenho dúvidas de que a base de cálculo da declaração de rendimentos de pessoa física abrange todos os rendimentos tributáveis, não tributáveis e tributados exclusivamente na fonte recebidos durante o ano-calendário. Desta forma, o fato gerador do imposto apurado relativamente aos rendimentos sujeitos ao ajuste anual se perfaz em 31 de dezembro de cada ano.

O tributo oriundo de imposto de renda pessoa física, a partir do ano-calendário de 1990, se encaixa na regra do art. 150 do CTN, onde a própria legislação aplicável (Lei 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.

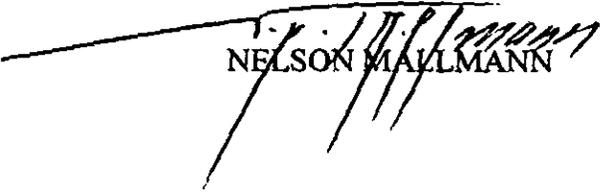
É da essência do instituto da decadência a existência de um direito não exercitado pela inércia do titular desse direito, num período de tempo determinado, cuja consequência é a extinção desse direito.

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 31/12/98, exaurindo-se em 31/12/03, tendo tomado ciência do lançamento, em 30/09/04, 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 1999, correspondente ao ano-calendário de 1998, suscitada pelo contribuinte.

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 e DAR provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões - DF, em 24 de maio de 2007

  
NELSON MALLMANN