



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

Processo nº 10925.002585/2004-66
Recurso nº 147.164 Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-00.910 – 2ª Turma
Sessão de 16 de agosto de 2010
Matéria IRPF
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado FERNANDO DE SIQUEIRA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 1999

IRPF - DEPÓSITOS BANCÁRIOS SEM ORIGEM COMPROVADA - PRESUNÇÃO LEGAL - MULTA QUALIFICADA.

Para que possa ser aplicada a penalidade qualificada prevista, à época do lançamento em apreço, no artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96, a autoridade lançadora deve coligar aos autos elementos comprobatórios de que a conduta do sujeito passivo está inserida nos conceitos de sonegação, fraude ou conluio, tal qual descrito nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. O evidente intuito de fraude não se presume e deve ser demonstrado pela fiscalização. O valor dos rendimentos omitidos ou a apresentação de declaração de isento, isoladamente, sem nenhum outro elemento adicional, não caracterizam o dolo que autorizaria a qualificação da multa, conforme bem evidenciado pelo acórdão recorrido.

IRPF - DECADÊNCIA - PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RENDIMENTOS CARACTERIZADA POR DEPÓSITOS BANCÁRIOS SEM ORIGEM COMPROVADA (ARTIGO 42 DA LEI Nº 9.430/96).

O imposto de renda pessoa física é tributo sujeito ao regime do denominado lançamento por homologação, sendo que o prazo decadencial para a constituição de créditos tributários é de cinco anos contados do fato gerador, que, inclusive no caso da presunção de omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários sem origem comprovada, 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. Para o início da contagem do prazo decadencial relativamente aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, a existência ou não de pagamento antecipado é irrelevante. A regra do artigo 173, inciso I, do CTN, é aplicável,

exclusivamente, quando comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. Lançamento atingido pela decadência.

Recurso especial negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso em relação à multa qualificada. Vencidos os Conselheiros Caio Marcos Candido, Francisco Assis de Oliveira Junior e Carlos Alberto Freitas Barreto que lhe davam provimento nesta parte. Por maioria de votos, em negar provimento ao recurso em relação à decadência do direito da Fazenda Nacional em constituir o crédito tributário. Vencidos os Conselheiros Julio César Vieira Gomes, Francisco Assis de Oliveira Junior, Elias Sampaio Freire e Carlos Alberto Freitas Barreto que davam provimento ao recurso.


Carlos Alberto Freitas Barreto - Presidente


Gonçalo Bonet Allage - Relator

EDITADO EM: 22 SET 2010

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente), Susy Gomes Hoffmann (Vice-Presidente), Caio Marcos Candido, Gonçalo Bonet Allage, Julio César Vieira Gomes, Manoel Coelho Arruda Junior, Moises Giacomelli Nunes da Silva, Francisco de Assis Oliveira Junior, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Elias Sampaio Freire.

Relatório

Em face de Fernando de Siqueira foi lavrado o auto de infração de fls. 11-14 (Volume I), para a exigência de imposto de renda pessoa física, exercício 1999, em razão da presunção de omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários sem origem comprovada, prevista no artigo 42 da Lei nº 9.430/96, com multa de ofício qualificada para o patamar de 150%.

O trabalho desenvolvido pela autoridade lançadora encontra-se sintetizado no Relatório da Atividade Fiscal de fls. 15-17, de onde extraio as seguintes assertivas com relação à penalidade aplicada:

O sujeito passivo demonstra uma conduta dolosa ao informar a Receita Federal, no ano-calendário de 1998, declaração de isenção do imposto de renda, o que se comprovou incompatível com o grande volume de recursos creditados/depositados em sua conta-corrente, ainda, após ser intimado para justificar-se, limitou-se apenas a pedir prazos de prorrogação



A ciência do lançamento ocorreu em 10/12/2004, nos termos do comprovante de fls. 90.

A 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Florianópolis (SC) considerou o lançamento procedente (fls. 239-253, Volume I).

Por sua vez, a Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, apreciando o recurso voluntário interposto pelo contribuinte, proferiu o acórdão nº 102-48.738, que se encontra às fls. 323-340 (Volume II), cuja ementa é a seguinte:

IRPF – EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - MULTA DE OFÍCIO AGRAVADA - A simples falta de comprovação da origem dos recursos transitados em conta bancária, por si só, não é suficiente para que se considere ocorridas as condições mínimas necessárias para justificar a acusação de comportamento delituoso. A prática criminosa tem de ser objetivamente comprovada, não podendo sua comprovação estar baseada em mera presunção

IRPF - DECADÊNCIA – LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. O fato gerador do IRPF sobre rendimentos percebidos no curso do ano-calendário ocorre no dia 31 de dezembro do ano da percepção. Em se tratando de lançamento por homologação, sem que tenha sido expressamente homologado, considera-se decaído o direito do sujeito ativo de efetuar sua revisão após o transcurso do prazo quinquenal verificado entre a data do fato gerador e a ciência do lançamento ao contribuinte. Impende ressaltar que a homologação tácita que se presume ocorrida após o mencionado prazo de cinco anos diz respeito à atividade exercida pelo sujeito passivo, da qual pode resultar ou não o recolhimento de tributo

Recurso conhecido.

Multa desqualificada.

Preliminar de decadência acolhida

Lançamento cancelado.

A decisão recorrida, por maioria de votos, conheceu do recurso, vencidos os Conselheiros Naury Fragoso Tanaka, que apresentou declaração de voto, José Raimundo Tosta Santos e Luiza Helena Gallante de Moraes (Suplente Convocada). No mérito, por maioria de votos, desqualificou a multa de ofício, vencidos os Conselheiros Naury Fragoso Tanaka, José Raimundo Tosta Santos e Leila Maria Scherrer Leitão e, também por maioria, acolheu a preliminar de decadência e cancelou o lançamento, vencido o Conselheiro Naury Fragoso Tanaka.

Intimada do acórdão em 25/08/2008 (fls. 341, Volume II), a Fazenda Nacional interpôs, com fundamento no artigo 7º, inciso I, do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria nº 147/2007, recurso especial às fls. 344-362, cujas razões podem ser assim sintetizadas:



- a) A multa de ofício qualificada aplicada está prevista no artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Esse dispositivo legal determina que será aplicada multa qualificada (150%), quando do lançamento de ofício, sobre a totalidade ou a diferença do imposto devido, nos casos de evidente intuito de fraude, definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964;
- b) No caso em pauta, a autoridade fiscal, tendo recebido denúncia da Secretaria da Fazenda do Estado de Santa Catarina (v. fls. 18 a 21) da prática de sonegação fiscal de tributo estadual com reflexo direto nos tributos federais, instaurou procedimento fiscal contra o contribuinte, que entregou declaração de isento do Imposto de Renda, mediante MPF de fl. 01, e intimou-o e reintimou-o a apresentar os extratos bancários, não sendo atendida. A partir dos extratos obtidos junto ao Banco Bradesco apurou depósitos de origem não comprovada, nos meses de janeiro, abril, maio e junho de 1998, nos valores de R\$ 103.077,95, R\$ 207.409,82, R\$ 374.810,34 e R\$ 78.069,39, respectivamente, no total de R\$763.367,50. Intimou-o e reintimou-o, novamente, a apresentar documentação hábil e idônea capaz de justificar a origem dos mencionados depósitos. O requerente não logrou fazê-lo ficando, dessa forma, caracterizada a omissão dos rendimentos;
- c) Assim, tendo em vista a omissão de importâncias significativas associada à apresentação de declaração de isento, fica configurada a intenção dolosa do contribuinte, não podendo se esquivar das consequências tributárias impostas;
- d) Quanto à decadência, tem-se que, a teor do parágrafo 4º do artigo 150 do CTN, o prazo para a Fazenda efetuar o lançamento é de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador, a menos que tenha restado evidenciada a presença de dolo, fraude ou simulação, caso em que o prazo de cinco anos passa a ter transcurso a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento já poderia ter sido efetuado, a teor do inciso I do artigo 173 do mesmo CTN;
- e) Como dos autos se infere, logrou a autoridade lançadora comprovar o intuito fraudulento do contribuinte, o que faz com que, desde já, se tenha como aplicável não a regra do § 4º, do artigo 150, do CTN, mas a do inciso I do artigo 173 do CTN;
- f) No caso do IRPF, a tributação se dá em bases anuais; assim, a regularidade fiscal da contribuinte relativa a um determinado ano-calendário, só pode ser aferida no ano imediatamente posterior, ano este, portanto, em que o lançamento já poderia ser efetuado. Diante deste quadro, apenas ao início do ano seguinte àquele em que o lançamento já poderia ter ocorrido é que tem início o curso do prazo decadencial previsto no inciso I do artigo 173 do CTN. Deste modo, como no presente processo se está a tratar de fatos geradores ocorridos em 1998, o lançamento só poderia ter sido efetuado a partir de 1999, o que faz com que o primeiro dia do exercício seguinte seja 01/01/2000;



- g) Tendo o curso do prazo decadencial de cinco anos seu termo inicial em 01/01/2000, percebe-se que só ao final de 2004 é que se teve o termo final do lapso temporal, o que torna o lançamento aqui discutido – cientificado que foi ao contribuinte em 10/12/2004 (folha 90) – perfeitamente regular à luz desta questão específica;
- h) Deve ser reformado o acórdão recorrido, com o restabelecimento da decisão de primeira instância.

Admitido o recurso por meio do Despacho nº 575 (fls. 363-364, Volume II), o contribuinte foi intimado e, devidamente representado, apresentou contra-razões às fls. 370-387, onde alegou, em apertada síntese, que:

1. O recurso não pode ser conhecido, pois não houve a indicação da prova supostamente contrariada, nem tampouco prequestionamento da matéria;
2. Juntou relação de cheques que comprovam apenas o trânsito dos valores, já que todos foram utilizados para cumprir compromissos da empresa Agrotec Ltda., o que também foi desconsiderado pelas autoridades fiscais;
3. Quanto à multa qualificada e à decadência, o acórdão deve ser confirmado.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Gonçalo Bonet Allage, Relator

O Recurso Especial da Fazenda Nacional cumpre os pressupostos de admissibilidade e deve ser conhecido.

Na visão deste julgador, a preliminar suscitada pelo contribuinte em sede de contra-razões, no sentido da impossibilidade de conhecimento do recurso, não merece prosperar, pois a ocorrência ou não de contrariedade à lei ou à evidência da prova será decidida por esta Turma na apreciação do mérito do recurso interposto pela Fazenda Nacional.

No caso, tal preliminar se confunde com o mérito da questão trazida à apreciação deste Colegiado.

Ademais, tenho como evidente o prequestionamento das matérias em apreço, pois o lançamento só foi considerado improcedente após sua efetiva apreciação por parte da decisão recorrida.

Passa-se, então, à análise do mérito da insurgência da recorrente.

Cumpre reiterar, de início, que o acórdão proferido pela Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, desqualificou a multa de ofício e acolheu a decadência do lançamento.



Segundo a recorrente, a qualificação da multa de ofício é justificada pela omissão de rendimentos em quantias expressivas, aliada à apresentação de declaração de isento. Com isso, a decadência referente ao ano-calendário 1998 deve ser afastada, pois a ciência do lançamento ocorreu em 10/12/2004 e aplica-se ao caso a regra prevista no artigo 173, inciso I, do CTN.

Eis as matérias em litígio.

A multa qualificada para a presunção do artigo 42 da Lei nº 9.430/96

A autoridade lançadora entendeu que se está diante de caso de multa qualificada de 150%, prevista, ao tempo do auto de infração, no artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96, nos seguintes termos:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

(.)

II – 150% (cento e cinquenta por cento), nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Segundo tal norma, os casos de evidente intuito de fraude estão previstos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, os quais determinam que:

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.

Ressalto, novamente, que no Relatório da Atividade Fiscal de fls. 15-17, a autoridade lançadora justificou a exasperação da penalidade no montante dos rendimentos omitidos e no fato de o contribuinte ter apresentado declaração de isento.

Segundo penso, a qualificação da multa não se vincula às importâncias envolvidas no lançamento. Não cabe à autoridade administrativa, em razão do valor apurado no

auto de infração, aplicar ou deixar de aplicar a multa qualificada. Deve basear-se, sim, na conduta adotada pelo sujeito passivo em relação à infração. Se revelado o dolo, a multa deve ser qualificada, sejam grandes ou ínfimos os valores discutidos.

O dolo é elemento específico da sonegação, da fraude e do conluio, que o diferencia da mera falta de pagamento do tributo ou da simples omissão de rendimentos na declaração de ajuste anual, ou seja, o intuito doloso deve estar plenamente demonstrado, sob pena de não restarem evidenciados os ardis característicos da fraude, elementos indispensáveis para ensejar o lançamento da multa qualificada.

O evidente intuito de fraude, autorizador da aplicação da multa de 150%, não se presume e deve ser demonstrado pela fiscalização.

Tenho como inaceitável presumir-se o evidente intuito de fraude nos casos da presunção legal de omissão de rendimentos do artigo 42 da Lei nº 9.430/96.

Entendo 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, ilustrativamente, da utilização de documentos falsos, notas frias, etc.

Sob minha ótica, nenhum elemento que pudesse justificar a exasperação da penalidade foi coligido aos autos pela autoridade lançadora.

Devo trazer à colação, adotando-as como razões de decidir, as colocações feitas pelo Relator do acórdão recorrido, Conselheiro Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira (fls. 330):

A propósito do primeiro ponto supra, sou da opinião de que a simples falta de comprovação da origem dos recursos que teriam transitado na conta bancária do recorrente, por si só, não é suficiente para que se considere ocorridas as condições mínimas necessárias para justificar a acusação de comportamento delituoso impingido ao autuado pelo autor do procedimento fiscal.

À evidência, o lançamento do tributo tendo como base a presunção de receitas omitidas, sob o aspecto fiscal, está correto, mas essa presunção legal jamais pode ser utilizada para atribuir intenção dolosa ao agente pelo fato de o mesmo não ter informado à fiscalização a origem dos questionados recursos. Ademais, a prática criminosa tem de ser objetivamente comprovada, não podendo sua comprovação estar baseada em mera presunção.

Deveria a fiscalização ter explicitado, com absoluta precisão, quais seriam os elementos que levaram à sua extrema e grave conclusão de que realmente o contribuinte utilizara-se de meios ardilosos para fugir da tributação. E isto ela não fez

Sendo assim, discordo do entendimento de que no caso estaria caracterizado o evidente intuito de dolo, motivo pelo qual



considero indevido o agravamento da multa de ofício, devendo a mesma ser reduzida para 75%.

As circunstâncias dos autos podem subsumir-se à presunção legal do artigo 42 da Lei nº 9.430/96, mas não caracterizam o evidente intuito de fraude do contribuinte Fernando de Siqueira, previsto ao tempo do lançamento, no artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96, por não se enquadrar em nenhuma das regras dos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

A jurisprudência do extinto e Egrégio Conselho de Contribuintes era firme nesse sentido, conforme ilustram as ementas dos seguintes acórdãos:

(.)

IMPOSTO DE RENDA - TRIBUTAÇÃO EXCLUSIVAMENTE COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS - POSSIBILIDADE - A partir da vigência do art. 42 da Lei nº 9.430/96, o fisco não mais ficou obrigado a comprovar o consumo da renda representado pelos depósitos bancários de origem não comprovada, a transparecer sinais exteriores de riqueza (acréscimo patrimonial ou dispêndio), incompatíveis com os rendimentos declarados, como ocorria sob égide do revogado parágrafo 5º do art. 6º da Lei nº 8.021/90. Agora, o contribuinte tem que comprovar a origem dos depósitos bancários, sob pena de se presumir que esses são rendimentos omitidos, sujeitos à aplicação da tabela progressiva.

MULTA QUALIFICADA - EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO - MERA OMISSÃO DE RENDIMENTOS - Somente é justificável a exigência da multa qualificada prevista no artigo art. 44, II, da Lei nº 9.430/96, quando o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. O evidente intuito de fraude deverá ser minuciosamente justificado e comprovado nos autos. Nos termos do enunciado sumular nº 14 deste Primeiro Conselho, não há que se falar em qualificação da multa de ofício nas hipóteses de mera omissão de rendimentos, mormente quando estribada em presunção legal, sem a devida comprovação do evidente intuito de fraude.

MULTA DE OFÍCIO AGRAVADA - NÃO ATENDIMENTO ÀS INTIMAÇÕES DA AUTORIDADE AUTUANTE - AUSÊNCIA DE PREJUÍZO PARA O LANÇAMENTO - DESCABIMENTO - Como a fiscalização já detinha informações suficientes para concretizar a autuação, deve-se desagravar a multa de ofício. O não atendimento às intimações da fiscalização não obstou a lavratura do auto de infração.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA - OMISSÃO DE RENDIMENTOS - ALEGAÇÃO DE QUE OS DEPÓSITOS BANCÁRIOS ERAM DE PROPRIEDADES DE TERCEIROS - NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DA ORIGEM DOS DEPÓSITOS, COM IDENTIDADE DE DATA E VALOR - INOCORRÊNCIA - A alegação de que os depósitos



bancários eram recursos de terceiros não restou comprovada nos autos. Assim, ausente a comprovação da origem dos depósitos, com identidade de data e valor, deve-se manter o lançamento vergastado.

Recurso voluntário parcialmente provido.

(Primeiro Conselho, Sexta Câmara, Recurso nº 148.837, Acórdão nº 106-17.015, Relator Conselheiro Giovanni Christian Nunes Campos, julgado em 07/08/2008)

OMISSÃO DE RENDIMENTOS - PRESUNÇÃO LEGAL - DEPÓSITOS BANCÁRIOS - Presume-se a existência de renda omitida em montante compatível com depósitos e créditos bancários de origem não comprovada.

INCONSTITUCIONALIDADE - Súmula 1ª CC nº 2 - O Primeiro Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

MULTA QUALIFICADA. O lançamento de multa qualificada exige que a autoridade fiscalizadora traga elementos para os autos que provem o evidente intuito de fraude.

Preliminares rejeitadas.

Recurso parcialmente provido.

(Primeiro Conselho, Segunda Câmara, Recurso nº 152.024, Acórdão nº 102-49.094, Redatora Designada Conselheira Núbia Matos Moura, julgado em 29/05/2008)

OMISSÃO DE RENDIMENTOS - DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA - ARTIGO 42, DA LEI Nº. 9.430, DE 1996 - Caracteriza omissão de rendimentos a existência de 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.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS - PERÍODO-BASE DE INCIDÊNCIA - APURAÇÃO MENSAL - TRIBUTAÇÃO NO AJUSTE ANUAL - Os valores dos depósitos bancários não justificados, a partir de 1º de janeiro de 1997, serão apurados, mensalmente, à medida que forem creditados em conta bancária e tributados como rendimentos sujeitos à tabela progressiva anual (ajuste anual).

PRESUNÇÕES LEGAIS RELATIVAS - DO ÔNUS DA PROVA - As presunções legais relativas obrigam a autoridade fiscal a comprovar, tão-somente, a ocorrência das hipóteses sobre as quais se sustentam as referidas presunções, atribuindo ao contribuinte o ônus de provar que os fatos concretos não ocorreram na forma como presumidos pela lei.

SANÇÃO TRIBUTÁRIA - MULTA QUALIFICADA - JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO - EVIDENTE INTUITO



DE FRAUDE - Qualquer circunstância que autorize a exasperação da multa de lançamento de ofício de 75%, prevista como regra geral, deverá ser minuciosamente justificada e comprovada nos autos. Além disso, para que a multa qualificada seja aplicada, exige-se que o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº. 4.502, de 1964. A apuração de depósitos bancários em contas de titularidade do contribuinte cuja origem não foi justificada, independentemente da forma reiterada e do montante movimentado, por si só, não caracteriza evidente intuito de fraude, que justifique a imposição da multa qualificada de 150%, prevista no inciso II, do artigo 44, da Lei nº. 9.430, de 1996.

Recurso parcialmente provido.

(Primeiro Conselho, Quarta Câmara, Recurso nº 155.366, Acórdão nº 104-22.619, Relator Conselheiro Nelson Mallmann, julgado em 13/09/2007)

Penso ser plenamente aplicável ao caso o Enunciado de Súmula nº 14 do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF nº 14, segundo o qual *"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."*

Ademais, o artigo 112, incisos II e IV, do CTN determina que: *"Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto: (...) II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos; (...) IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação."*

Com esses fundamentos, voto no sentido de manter a decisão recorrida, na medida em que deve ser afastada a qualificação da multa de ofício aplicada.

A decadência

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, haja vista que os rendimentos presumidamente omitidos pelo contribuinte, quando submetidos a lançamento de ofício, embora apurados mês a mês, conforme previsão do artigo 2º da Lei nº 7.713/88, sujeitam-se 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.

Embora tenha me posicionado por alguns anos no sentido de que o fato gerador do imposto de renda das pessoas físicas, no caso da presunção de omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários sem origem comprovada, prevista no artigo 42 da Lei nº 9.430/96, é mensal, passei, a partir das sessões de setembro de 2008, a seguir a jurisprudência amplamente majoritária da Câmara Superior de Recursos Fiscais sobre a



matéria, segundo a qual, também neste caso, o fato gerador do tributo ocorre em 31 de dezembro do ano-calendário.

Tal entendimento, atualmente, encontra-se consubstanciado no Enunciado de Súmula CARF nº 38, cuja redação prevê que *“O fato gerador do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física, relativo à omissão de rendimentos apurada a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, ocorre no dia 31 de dezembro do ano-calendário.”*

Seguindo essa linha de raciocínio, 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, no caso, 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, no caso em apreço, o fato gerador do imposto de renda pessoa física ocorreu em 31/12/1998 e diante do fato de que o sujeito passivo da obrigação

tributária tomou ciência do auto de infração em 10/12/2004 (fls. 90, Volume I), concluiu que a decadência impede a manutenção do lançamento.

Na visão deste julgador, como houve a desqualificação da penalidade, que restou reduzida de 150% para 75%, não se está diante de dolo, fraude ou simulação e, portanto, inexistente fundamento legal que justifique a contagem do prazo decadencial da forma prevista no artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional.

Sob minha ótica, para o início da contagem do prazo decadencial relativamente aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, a existência ou não de pagamento antecipado é irrelevante.

Entendo que a decisão recorrida merece ser confirmada.

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso da Fazenda Nacional.



Gonçalo Bonet Allage