



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

Processo nº 10945.004118/2003-51
Recurso nº 136.770 Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-01.974 – 2ª Turma
Sessão de 15 de fevereiro de 2012
Matéria IRPF
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado MAURO KEY KAMIOKA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 1998

LANÇAMENTO DE OFÍCIO - MULTA QUALIFICADA - JUSTIFICATIVA.

Qualquer circunstância que autorize a exasperação da multa de lançamento de ofício de 75%, prevista como regra geral, deverá ser justificada e comprovada nos autos, não se prestando para tanto a alegação de relevância econômica e reiteração da conduta, desacompanhada da demonstração de outros elementos dolosos na conduta do agente, notadamente quando se trata de exigência alicerçada em presunção legal.

TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRAZO DECADENCIAL DE CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO.

O Regimento Interno deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, através de alteração promovida pela Portaria do Ministro da Fazenda nº 586, de 21.12.2010 (Publicada no em 22.12.2010), passou a fazer expressa previsão no sentido de que “As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF” (Art. 62-A do anexo II).

O STJ, em acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC definiu 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” (Recurso Especial nº 973.733).

O termo inicial será: (a) Primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, se não houve antecipação do pagamento (CTN, ART. 173, I); (b) Fato Gerador, caso tenha ocorrido recolhimento, ainda que parcial (CTN, ART. 150, § 4º).

Recurso especial negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.

(Assinado digitalmente)

Otacílio Dantas Cartaxo - Presidente

(Assinado digitalmente)

Gustavo Lian Haddad – Relator

EDITADO EM: 24/02/2012

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros Otacílio Dantas Cartaxo (Presidente), Gonçalo Bonet Allage (Vice-Presidente em exercício), Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Alexandre Naoki Nishioka (suplente convocado) Marcelo Oliveira, Manoel Coelho Arruda Junior, Gustavo Lian Haddad, Francisco Assis de Oliveira Junior, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Elias Sampaio Freire.

Relatório

Em face de Mauro Key Kamioka foi lavrado o auto de infração de fls. 250/251, objetivando a exigência do Imposto de Renda de Pessoa Física decorrente da omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários com origem não comprovada em relação ao ano-calendário de 1997.

A Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, ao apreciar o recurso voluntário interposto pelo contribuinte, exarou o acórdão nº 102-46.704, que se encontra às fls. 908/940 e cuja ementa é a seguinte:

“IRPF — DECADÊNCIA - O imposto de renda pessoa física é tributo sujeito ao regime de lançamento por homologação, cujo prazo decadencial para a constituição de créditos tributários é de cinco anos, contados da ocorrência do fato gerador, nos termos do artigo 150, § 4º, do CTN, que ocorre em 31 de dezembro de cada ano, por se tratar de fato gerador complexo anual, observada a Lei nº 8.134, de 1990.

Recurso provido.”

A anotação do resultado do julgamento indica que a Câmara, por maioria de votos, deu provimento ao recurso.

Intimada pessoalmente do acórdão em 21/11/2005 (fls. 941) a Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou os Embargos de Declaração de fls. 942/948, que foram rejeitados conforme despacho nº 102-0.005/2006 (fls. 949/951).

Dessa forma, intimada do r. despacho a Procuradoria da Fazenda Nacional interpôs o recurso especial de fls. 954/960, em que pleiteia, em apertada síntese, a reforma do v. acórdão nº 102-46.704 por contrariedade ao disposto no artigo 173, I do Código Tributário Nacional.

Consoante despacho nº 102-0.301/2006 (fls. 968/969) o referido Recurso Especial foi admitido.

Intimado sobre a admissão do recurso especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional, o contribuinte apresentou suas contra-razões (fls. 973/981).

Em sessão de 19/09/2007, a antiga Quarta Turma desta Câmara Superior de Recursos Fiscais, ao analisar o Recurso Especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional, exarou o acórdão CSRF/04-00.660, por meio do qual anulou o acórdão 102-46.704, cuja ementa dispõe:

“PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL — NULIDADE — São nulas as decisões que possam resultar em preterição de direito de defesa, mediante supressão de instância.

Acórdão anulado.”

Dessa forma, os autos retornaram para a C. Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes que, ao apreciar novamente as questões que lhe foram postas, exarou o acórdão nº 102-49.423, que se encontra às fls. 998/1.008 e cuja ementa é a seguinte:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 1998

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - É dever do sujeito passivo colaborar com a fiscalização, para que se possa dar eficácia ao princípio da verdade material.

DEPÓSITO BANCÁRIO - PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RENDIMENTOS - Para os fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/97, a Lei 9.430/96, em seu art. 42, autoriza a presunção de omissão de rendimentos com base nos valores depositados em conta bancária para os quais o titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

LANÇAMENTO COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS. CONTAS CONJUNTAS. Nos casos de contas bancárias em conjunto é indispensável a regular e prévia intimação de todos os titulares para comprovar a origem dos recursos depositados,

pois a omissão apurada deverá ser rateada entre os co-titulares, salvo quando estes apresentarem declaração em conjunto.

IRPF. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

Nos termos da Súmula nº 14 deste Primeiro Conselho de Contribuintes, "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".

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO.

Nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, aplica-se o prazo de 5 (cinco) anos previsto no artigo 150, §4º, do CTN, ainda que não tenha havido pagamento antecipado.

Homologa-se no caso a atividade, o procedimento realizado pelo sujeito passivo, consistente em "verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo", inclusive quando tenha havido omissão no exercício daquela atividade.

A hipótese de que trata o artigo 149, V, do Código, é exceção à regra geral do artigo 173, I.

A interpretação do caput do artigo 150 deve ser feita em conjunto com os artigos 142, caput e parágrafo único, 149, V e VII, 150, §§1º. e 4º., 156, V e VII, e 173, I, todos do CTN.

Decadência acolhida."

A anotação do resultado do julgamento indica que a Câmara, por maioria de votos, desqualificou a multa e acolheu a preliminar de decadência.

Intimada pessoalmente do acórdão em 23/04/2010 (fls. 1.009) a Procuradoria da Fazenda Nacional interpôs o recurso especial de fls. 1.011/1.020, em que pleiteia, em apertada síntese, a reforma do v. acórdão nº 102-46.704 por contrariedade ao disposto no artigo 173, I do Código Tributário Nacional e no artigo 44 da Lei nº 9.430/1996.

Consoante despacho nº 2101-00165/2010, de 30/07/2010 (fls. 1.022) o referido Recurso Especial foi admitido.

Intimado sobre a admissão do recurso especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional, o contribuinte deixou de apresentar suas contra-razões (fls. 1.023).

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Gustavo Lian Haddad, Relator

O recurso foi manejado tendo em vista possível contrariedade à lei em face de decisão não unânime, devidamente articulada no recurso especial apresentado pela Fazenda Nacional. Dessa forma, impõe-se o conhecimento do recurso.

Assim, a discussão no presente recurso está limitada (i) ao termo de início do prazo para contagem do prazo de decadência (art. 150, §4º ou 173, I, ambos do CTN) e (ii) à discussão quanto à qualificação ou não da multa aplicada ao contribuinte.

Considerando que a qualificação da multa implica o afastamento da aplicação da sistemática do artigo 150, §4º do CTN optei por primeiramente examinar referida qualificação.

Qualificação da multa

No presente caso, a autoridade fiscal autuante entendeu estar caracterizado evidente intuito de fraude, tendo aplicado a multa qualificada de 150%.

A fundamentação utilizada para justificar o evidente intuito de fraude foi a suposta conduta dolosa da contribuinte em não declarar os valores relativos à sua movimentação bancária, bem como omitir a propriedade de bens os extratos bancários utilizados para o lançamento, conforme se verifica do seguinte trecho do Termo de Verificação Fiscal (fls. 247):

“9. O contribuinte ao não declarar valores relativos a rendimentos auferidos através de suas atividades, consubstanciadas pelos depósitos e créditos em conta bancária, omitiu informações às autoridades fazendárias, assim como omitiu, em sua declaração de bens da DIRPF de 1998, ano-calendário de 1997 (fl. 96), a propriedade de estabelecimento comercial no Paraguai: Casa Nippon, conforme constata-se na ficha cadastral do sujeito passivo enviada pelo Banco Bradesco (fl.118). Assim, o conjunto de fatos levantados no procedimento fiscal conduz à conclusão de que o dolo esteve presente na conduta adotada pelo contribuinte.”

A penalidade em questão foi aplicada com base no art. 44, inciso II da Lei n. 9.430, de 1996, incorporado ao art. 957, II, do RIR/99, assim redigido (conforme redação em vigor à época dos fatos geradores):

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

(...)

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

Os dispositivos referidos, vale dizer, os artigos 71, 72 e 73 da Lei n. 4.502, de 1964, cuidam das figuras do dolo, fraude e sonegação, nos seguintes termos:

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

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

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

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

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.”

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

Essa posição é reconhecida pela jurisprudência deste E. Colegiado, restando incontroverso que a fraude não se presume, sendo necessário que sejam produzidas provas do evidente intuito a que se refere a norma legal, não bastando suspeitas. A experiência indica que o evidente intuito de fraude se configura nas situações em que demonstrado o emprego de meios ardis, como notas fiscais calçadas, recibos falsificados, etc.

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

No caso presente, como já antecipado, a qualificação da penalidade decorreu de suposta omissão do contribuinte em relação às suas movimentações bancárias e da omissão da propriedade de bens na ficha de “bens e direitos” de sua DIRPF (fls. 247), relativa a um único ano-calendário.

Entendo que a simples omissão de rendimentos, ainda que reiterada em vários meses durante determinado exercício, desacompanhada de outros elementos probatórios do evidente intuito de fraude, ou omissão de bens, não dá causa para a qualificação da multa. Dentre outras razões, tal conclusão decorre do fato de que, se assim não fosse, não haveria hipótese para a aplicação da multa de ofício “não qualificada” de 75%.

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

Isto é ainda mais relevante em se tratando de omissão de rendimentos decorrente de depósitos de origem não comprovada, cuja verificação é objeto de presunção legal relativa, já que neste caso a lei já traz consequência específica para o não fornecimento de informações quanto à origem dos depósitos.

Como bem apontou com o usual brilhantismo o ilustre Conselheiro Giovanni Christian Nunes Campos, em acórdão sobre o tema, se o entendimento sumular antes transcrito não permite a qualificação da multa de ofício quando presente uma simples omissão de rendimentos, como justificar a qualificação desse multa em uma presunção de omissão de rendimentos, em que não ficou demonstrada nenhuma fraude, e que a própria omissão de rendimentos é presumida? O evidente intuito de fraude não pode ser presumido, como ocorre com a presunção legal de omissão de rendimentos, mas minudentemente demonstrado.

Entender diferente seria presumir a fraude em situação em que a própria hipótese de incidência – omissão de rendimentos por depósitos de origem não comprovada - é presumida pela lei, situação que merece repúdio.

Não vejo, assim, como qualificar a multa em questão pela suposta conduta dolosa de omitir os rendimentos e omitir bens de sua DIRPF.

Em resumo, entendo não ter a fiscalização logrado êxito em demonstrar evidente intuito de fraude na conduta do contribuinte a justificar a qualificação da penalidade, razão pela qual voto no sentido de negar provimento ao recurso especial nesse quesito.

Decadência

Por outro lado, no tocante à decadência, já manifestei meu entendimento em diversas oportunidades segundo o qual o IRPF é tributo sujeito ao lançamento por homologação, sendo que o prazo decadencial para efetuar o lançamento de tal tributo seria, em regra, o do art.150, §4º do CTN. Dessa forma, o prazo decadencial para o lançamento seria de cinco anos a contar do fato gerador.

Ocorre que o Regimento Interno deste E. Conselho, conforme alteração promovida pela Portaria MF n.º 586/2010 no artigo 62-A do anexo II, introduziu dispositivo que determina, *in verbis*, que:

“As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF”

Assim, no que diz respeito à decadência dos tributos lançados por homologação, o Superior Tribunal de Justiça, ao julgar o RESP nº 973.733, nos termos do artigo 543-C, do CPC, consolidou entendimento diverso, conforme se verifica da ementa a seguir transcrita:

“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

imponíveis 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.

Dessa forma, com o advento da decisão acima referida, tem-se que nos casos em que não houve antecipação de pagamento deve-se aplicar a regra do art. 173, I, do CTN, ou seja, contar-se o prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Nos casos em que há recolhimento, ainda que parcial, aplica-se a regra do art. 150, § 4º do CTN, ou seja, o prazo inicia-se na data do fato gerador.

No presente caso o acórdão recorrido acolheu a alegação de decadência em relação ao ano-calendário de 1997, tendo determinado o cancelamento do lançamento.

Examinando a declaração de ajuste anual apresentada pelo contribuinte relativamente ao ano-calendário de 1997 (fls. 95/96) verifico que houve antecipação de imposto de renda durante o ano-calendário.

Logo, aplica-se no presente caso o disposto no artigo 150, §4º, do CTN, sendo que o início do prazo de decadência dá-se com a ocorrência do fato gerador, em consonância com o que foi decidido no v. acórdão recorrido.

Na data em que o contribuinte tomou ciência do lançamento, 15/05/2003, os fatos geradores referentes ao ano calendário de 1997 encontravam-se fulminados pela decadência, constatado que se passaram mais de cinco anos contados da data do fato gerador que se deu em 31/12/1997.

Deve, assim, ser mantida a decisão recorrida.

Destarte, conheço do recurso especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional para, no mérito, NEGAR LHE PROVIMENTO.

(Assinado digitalmente)

Gustavo Lian Haddad

CÓPIA