



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

Processo n° 10980.011245/2006-23
Recurso n° 156.034 Voluntário
Matéria IRPF - Ex(s): 2001
Acórdão n° 102-49.235
Sessão de 10 de setembro de 2008
Recorrente ROBETO CEZAR PERIN
Recorrida 4ª TURMA/DRJ-CURITIBA/PR

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2001

OMISSÃO DE RENDIMENTO. LANÇAMENTO COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS.

A presunção legal de omissão de receitas, prevista no art. 42, da Lei nº 9.430, de 1996, autoriza o lançamento com base em depósitos bancários de origem não comprovada pelo sujeito passivo.

ÔNUS DA PROVA.

Se o ônus da prova, por presunção legal, é do contribuinte, cabe a ele a prova da origem dos recursos utilizados para acobertar seus depósitos bancários.

MULTA QUALIFICADA. DEPÓSITOS BANCÁRIOS.

A apuração de depósitos bancários em contas de titularidade do contribuinte cuja origem não foi justificada, independentemente da apresentação da Declaração de Ajuste Anual e do montante movimentado, por si só, não caracteriza evidente intuito de fraude, que justifique a imposição da multa qualificada.

EXAME DE CONSTITUCIONALIDADE.

O Primeiro Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária (Súmula 1º CC nº 2, publicada no DOU, Seção 1, de 26, 27 e 28/06/2006)

JUROS MORATÓRIOS - SELIC.

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais (Súmula 1º CC nº 4, publicada no DOU, Seção 1, de 26, 27 e 28/06/2006).

**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.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DESQUALIFICAR a multa de ofício, nos termos do voto do Redator designado. Vencidos os Conselheiros José Raimundo Tosta Santos, Eduardo Tadeu Farah e Ivete Malaquias Pessoa Monteiro. Por maioria de votos, ACOLHER a preliminar de decadência. Vencidos os Conselheiros Núbia Matos Mora (Relatora) e Eduardo Tadeu Farah. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Alexandre Naoki Nishioka.


IVETE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO
Presidente


ALEXANDRE NAOKI NISHIOKA

Redator Designado

FORMALIZADO EM: 14 OUT 2008

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Silvana Mancini Karam, Vanessa Pereira Rodrigues Domene e Moisés Giacomelli Nunes da Silva.

Relatório

ROBERTO CEZAR PERIN, já qualificado nos autos, inconformado com a decisão de primeiro grau, prolatada pelos Membros da 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Curitiba/PR, mediante Acórdão DRJ/CTA nº 06-12.856, de 21/11/2006, fls. 200/215, recorre a este Conselho de Contribuintes pleiteando a sua reforma, nos termos do Recurso Voluntário, fls. 224/263.

Mediante Auto de Infração, fls. 143/147, formalizou-se exigência de Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF, no valor total de R\$ 881.787,13, incluindo multa de ofício agravada e qualificada, no percentual de 225%, e juros de mora, estes últimos calculados até 31/08/2006.

As infrações apuradas pela autoridade fiscal, detalhadas no Auto de Infração e no Termo de Verificação Fiscal, fls. 138/142, foram omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada e omissão de rendimentos relativa a recurso recebido em transação realizada no exterior (contribuinte consta como beneficiário de remessa realizada, em 13/04/2000, por Beacon Hill Service Corporation, pessoa jurídica sediada em Nova Iorque, Estados Unidos da América, no valor de US\$ 134.982,00, equivalente a R\$ 238.013,76).

Inconformado com a exigência, o contribuinte apresentou impugnação, fls. 102/108, que se encontra assim resumida no Acórdão DRJ/CTA nº 06-12.856, de 21/11/2006, fls. 200/215:

(...) preliminarmente, nos termos do art. 150, § 4º do CTN, alega decadência do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário relativo ao ano-calendário de 2000. Para corroborar transcreve doutrinas e diversas jurisprudências.

Ainda, em preliminar, alega nulidade do lançamento por inobservância dos procedimentos legais e erros no levantamento, e por ofensa aos princípios da legalidade, anterioridade e da motivação e cerceamento do direito de defesa.

Em relação à omissão de rendimentos decorrentes de recursos recebidos em transação realizada no exterior, no valor de R\$ 238.013,76, argumenta que o fisco não apresentou qualquer prova desse fato, demonstrando, apenas, com documentos pertencentes a processos e inquéritos estranhos ao seu conhecimento, que teria se beneficiado da remessa.

No que tange aos depósitos bancários, alega que é questão pacífica na doutrina e na jurisprudência, que as simples entradas e saídas de dinheiro do patrimônio do contribuinte não representam a aquisição e disponibilidade econômica ou jurídica, sendo que o fato gerador do IR, consoante art. 43 do CTN, somente se dá com a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica, o que não restou comprovado



nos autos. Para corroborar transcreve diversas doutrinas e jurisprudências.

Aduz que depósitos não representam rendas, e que há saques que devem ser levados em consideração, devendo ser computados apenas os saldos no final do período de apuração e esses já foram tributados na DIRPF apresentada. Acrescenta que na movimentação bancária há transferência entre contas de mesma titularidade, como por exemplo: o depósito de R\$ 30.000,00 na CEF, no dia 14/04, pois, no mesmo dia foi compensado o cheque n° 850121 no Banco do Brasil, no mesmo valor (R\$ 30.000,00); e no dia 14/06, o depósito de R\$ 8.324,00 no BB, foi justificado pelo cheque n° 000722 de mesmo valor da CEF, compensado na mesma data. Outro fato a ser observado é a falta de consideração dos valores declarados, pelo saldo de suas contas correntes em 31/12, ou pela declaração dos rendimentos percebidos no ano-calendário de 2000.

Insurge-se contra a aplicação da multa qualificada e agravada de 225%, por não ter sido apresentado qualquer argumento que justifique a exasperação da multa, tampouco se comprovou a omissão de rendimentos a ele atribuída e o evidente intuito de fraude, além de ilegal, inconstitucional e confiscatória.

Questiona também a aplicação de juros de mora equivalentes à taxa Selic, por afrontar princípios legais e constitucionais e ter caráter remuneratório.

Por fim, requer a improcedência do lançamento e, caso não atendido o pedido, sejam dispensadas as penalidades aplicadas, em vista da falta de fundamento legal, ou pelo princípio da eventualidade, se mantidas, sejam adequadas ao percentual de 30%, considerado válido pelo STF.

A DRJ em Curitiba/PR julgou, por maioria de votos, procedente em parte o lançamento, para excluir da tributação depósitos bancários, no valor de R\$ 38.324,00, e reduzir o percentual da multa de ofício para 150%.

Os fundamentos da decisão recorrida estão consubstanciados nas seguintes ementas:

NULIDADE.

Apenas ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidas por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

CERCEAMENTO DE DEFESA.

Somente a partir da lavratura do auto de infração é que se instaura o litígio entre o fisco e o contribuinte, podendo-se, então, falar em ampla defesa ou cerceamento dela.

DECADÊNCIA.

No lançamento de ofício a contagem do prazo decadencial obedece a regra geral expressamente prevista no art. 173, I do Código Tributário Nacional, iniciando-se a contagem a partir do primeiro dia do

exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. LANÇAMENTOS COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS.

Para os fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/1997 a Lei nº 9.430, de 1996, em seu art. 42, autoriza a presunção de omissão 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; devendo-se, no entanto, excluir os valores justificados.

RENDIMENTO RECEBIDO DO EXTERIOR. COMPROVAÇÃO.

Não há que se falar em falta de provas por parte do fisco, quando em decorrência de investigação desenvolvida pela Polícia Federal, Ministério Público e outros órgãos federais, se constata que o autuado aparece como beneficiário final de valores movimentados no exterior.

PRODUÇÃO DE PROVAS APÓS A IMPUGNAÇÃO.

Nos termos da legislação de regência do processo administrativo fiscal, com a impugnação devem ser trazidos todos os documentos em que se funda, admitindo-se sua juntada a destempo somente nos casos expressamente previstos.

INCONSTITUCIONALIDADE.

Não compete à autoridade administrativa manifestar-se quanto à inconstitucionalidade das leis, por ser essa prerrogativa exclusiva do Poder Judiciário.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. EFEITOS.

As decisões administrativas e judiciais, não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. AGRAVAMENTO.

Demonstrada a intenção deliberada do contribuinte em omitir tanto informações quanto rendimentos em sua declaração de ajuste anual, torna-se perfeitamente aplicável a multa qualificada de 150% sendo, no entanto, inaplicável o agravamento da multa por falta de atendimento a intimação, se não restar configurada nos autos a situação definida em lei para sua imposição.

MULTA DE OFÍCIO. CARÁTER CONFISCATÓRIO.

Tratando-se de lançamento de ofício, é legítima a cobrança da multa de ofício, a qual é devida em face de infração às regras instituídas pelo Direito Fiscal e, por não constituir tributo, mas penalidade pecuniária prevista em lei, é inaplicável o conceito de confisco previsto no inciso V, do art. 150 da Constituição Federal.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC.



Os tributos e contribuições sociais não pagos até o seu vencimento, com fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/1995, serão acrescidos na via administrativa ou judicial, de juros de mora equivalentes, a partir de 01/04/1995, à taxa referencial do Selic para títulos federais.

Cientificado da decisão de primeira instância, por via postal, em 18/12/2006, Aviso de Recebimento – AR, fls. 221, o contribuinte apresentou, em 16/01/2007, Recurso Voluntário, fls. 224/263, no qual reproduz e reforça as alegações e argumentos da impugnação.

É o Relatório.



Voto Vencido

Conselheira NÚBIA MATOS MOURA, Relatora

Das preliminares

Da tempestividade

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

Da constitucionalidade

Em sede preliminar o contribuinte questiona a constitucionalidade do art. 42 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996 e da exigência de juros com base na taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - Selic.

Nesse sentido, traz-se, por oportuno, as Súmulas nºs. 2 e 4 do Primeiro Conselho de Contribuinte:

Súmula 1º CC nº 2: O Primeiro Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. (Publicada no DOU, Seção 1, dos dias 26, 27 e 28/06/2006, vigorando a partir de 28/07/2006)

Súmula 1º CC nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC para títulos federais. (Publicadas no DOU, Seção 1, dos dias 26, 27 e 28/06/2006, vigorando a partir de 28/07/2006)

Como se vê, esta Conselheira encontra-se impedida de examinar a constitucionalidade de leis tributárias, sendo pacífico o entendimento deste Conselho quanto a legitimidade da aplicação da taxa Selic.

Afasta-se, portanto, a arguição de inconstitucionalidade suscitada pela defesa.

Da decadência

O Auto de Infração, ora em questão, cuida de fatos geradores ocorridos no ano-calendário 2000 e em seu recurso o contribuinte afirma que os créditos tributários ali exigidos encontram-se alcançados pela decadência na data em que o lançamento se concretizou, qual seja: 04/10/2006, calcando sua argumentação no § 4º do art. 150 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN).

De fato, é pacífico, com o advento das Leis nºs 7.713, de 22 de dezembro de 1988 e 8.134, de 27 de dezembro de 1990, que o Imposto de Renda Pessoa Física é tributo sob



a modalidade de lançamento por homologação, art. 150 do CTN, pois atribui ao contribuinte o dever de antecipar o pagamento.

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.

Assim, considera-se homologado, o lançamento, após cinco anos, contados do fato gerador do tributo, e definitivamente extinto o crédito lançado, conforme parágrafos 1º e 4º do art. 150 do CTN.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

(...)

§ 4º Se a lei não fixar prazo a 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.

Contudo, tendo ocorrido a omissão de rendimento, caracteriza-se a inexatidão na Declaração de Ajuste Anual e o lançamento subsume-se ao inciso V do artigo 149 do CTN¹, que determina o lançamento de ofício, ou mesmo a revisão de ofício de qualquer modalidade de lançamento.

A renda tributada pelo Fisco no presente lançamento, em princípio, fora omitida e, obviamente, com relação à mesma, não se verifica qualquer antecipação de pagamento de imposto por parte do contribuinte. Este fato permite concluir que não há qualquer procedimento, ou atividade mencionada no art. 150 do CTN pelo obrigado, nem o respectivo pagamento do tributo sobre a identificada renda omitida, que deva ser homologado. Portanto, não há como se falar em lançamento por homologação para renda omitida.

Ou melhor, quando em auditoria de tributo, cuja modalidade de lançamento seja por homologação, for verificado que houve omissão ou inexatidão por parte do contribuinte no exercício dessa atividade, o CTN em seu art. 149, inciso V, determina que esse lançamento seja revisto de ofício, obviamente, consubstanciado por meio de Auto de Infração.

O parágrafo único do art. 149 do CTN delimita que a revisão de ofício só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

Já o direito da Fazenda Pública, para constituir o crédito tributário, extingue-se após cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, inciso I do art. 173 do CTN.

¹ Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:
(...)

V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;



Art. 173 – O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (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 torne definitiva a decisão que houver anulado, por vício, 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.

A norma do art. 173, inciso I, manda contar o prazo decadencial do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

O exercício em que o lançamento pode ser efetuado é o ano em que se instaura a possibilidade de o Fisco lançar. Ou seja, para proceder ao lançamento referente à omissão de rendimentos ocorrida no ano-calendário 2000, o Fisco deveria esperar a entrega da Declaração de Ajuste correspondente, cujo prazo final para apresentá-la se deu em 30/04/2001. Portanto, o lançamento só poderia ter sido efetuado a partir de 30/04/2001, sendo 01/01/2002 o termo inicial do prazo decadencial, primeiro dia do exercício seguinte ao que o Auto de Infração poderia ter sido lavrado, e 31/12/2006 o termo final.

Como a ciência ao Auto de Infração ocorreu em 04/10/2006, fls. 143, não há que se falar, no presente caso, em decadência do direito de lançar crédito tributário relativos aos fatos geradores ocorridos durante o ano-calendário 2000.

Do mérito

Da infração de omissão de rendimentos relativos a recursos recebidos em transação realizada no exterior

No que tange à infração de omissão de rendimentos relativa a recurso recebido em transação realizada no exterior, o recorrente afirma que a informação que serviu de base para o lançamento (contribuinte constar como beneficiário de remessa realizada, em 13/04/2000, no valor de US\$134.982,00) não está comprovada nos autos.

De conformidade com os Laudos de Exames Econômico-Financeiro nºs 1258/04-INC e 1333/04-INC, fls. 34/40 e 43/50, produzidos pelo Instituto Nacional de Criminalística do Departamento de Polícia Federal, tem-se que foi analisada a movimentação financeira de 137 contas da extinta agência do BANESTADO, na cidade de Nova Iorque, nos Estados Unidos, abrangendo o período de abril de 1996 a dezembro de 1997, momento em que se identificou a empresa Beacon Hill Service Corporation, como intermediária de diversas ordens de pagamento. Consta, ainda, que Beacon Hill Service Corporation atuava como preposto bancário-financeiro de pessoas físicas ou jurídicas, principalmente representadas por brasileiros, em agência do JP Morgan Chase Bank, administrando contas ou subcontas correntes específicas, entre as quais as subcontas Júpiter nº 310601.



Deste modo e de acordo com a Representação Fiscal n° 2784/05, fls. 41/42, verifica-se que o contribuinte consta como beneficiário de uma operação, no valor de US\$ 134.982,00, realizada em 13/04/2000.

Vale ressaltar que as informações que constam dos mencionados Laudos e da Representação Fiscal foram extraídas de mídias eletrônicas e documentos apresentados pela Promotoria do Distrito de Nova Iorque.

É certo, pois, que é farta a documentação acostada aos autos, que comprovam ser o contribuinte beneficiário da referida operação e que, intimado a esclarecer a razão de tal operação não ter sido informada em sua Declaração de Ajuste Anual – DAA e a comprovar a origem dos recursos relacionados com a operação, optou por silienciar, sem nada esclarecer.

Há de se concluir, portanto, pela manutenção da infração, nos termos em que consubstanciado no Auto de Infração.

Da infração de omissão de rendimentos calcada em depósitos bancários

No recurso o contribuinte solicita que o valor dos depósitos bancários levados à tributação seja diminuído dos rendimentos oferecidos à tributação, bem como dos rendimentos declarados à título de rendimentos isentos e não tributáveis. Solicita, ainda, a exclusão do valor corresponde à operação de remessa de recursos ao exterior.

Argumenta o contribuinte que seria razoável admitir que tais recursos transitaram por suas contas-correntes.

Vale lembrar, contudo, que o art. 42 da Lei n° 9.430, de 1996, estabelece uma presunção legal de omissão de rendimentos e essa presunção em favor do Fisco transfere ao contribuinte o ônus de elidir a imputação, mediante a comprovação, no caso, da origem dos recursos. E esta comprovação deve ser realizada mediante a apresentação de documentos, sendo inaceitável declaração não corroborada por qualquer elemento subsidiário.

Ademais, do exame dos extratos bancários acostados aos não se verifica a existência de saque, em data e valor coincidentes, com a remessa de recursos ao exterior.

Deste modo, cabendo ao contribuinte comprovar a origem dos depósitos bancários efetivados em suas contas-correntes e não o tendo feito no curso da ação fiscal e nem na fase de impugnação e recurso, conclui-se pela manutenção da infração de omissão de rendimentos, conforme consubstanciada no presente lançamento.

Do enquadramento legal da multa de ofício

O Auto de Infração traz como enquadramento legal da multa de ofício os seguintes dispositivos: art. 44, §§ 1° e 2° da Lei n° 9.430/96, com a redação dada pelo art. 18 da Medida Provisória n° 303/06.

No recurso o contribuinte afirma que a Medida Provisória n° 303, de 29 de junho de 2006 não poderia retroagir para atingir fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 2000.



Cumprе ressaltar que a alteração introduzida pela mencionada Medida Provisória, na redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, diz respeito apenas ao percentual da multa isolada, que teve seu valor reduzido de 75% para 50%, nos casos de falta de pagamento do carnê-leão das pessoas físicas e da estimativa das pessoas jurídicas. No que tange à multa de ofício, seu agravamento e sua qualificação nada foi alterado, de modo que, a menção à Medida Provisória, no enquadramento legal da multa, não trouxe nenhum prejuízo ao contribuinte.

Da qualificação da multa de ofício

O recorrente insurge-se, ainda, contra a aplicação da multa qualificada, esclarecendo que não incorreu em nenhuma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964².

No Termo de Verificação Fiscal, a autoridade fiscal afirma que o contribuinte teria incorrido na hipótese prevista no art. 71 da Lei nº 4.502, de 1964, dado que apurou-se omissão de rendimentos, que atingiu o montante de R\$ 777.681,99, ao tempo que o contribuinte somente ofereceu à tributação rendimentos que perfizeram o total de R\$ 47.761,00. Em outras palavras, significa dizer que a autoridade fiscal entendeu caracterizada neste fato a ação dolosa do contribuinte.

O dolo implica conteúdo criminoso, ou seja, a intenção criminosa de fazer o mal, de prejudicar, de obter o fim por meios escusos. Para caracterizar dolo, o ato deve conter quatro requisitos essenciais: (a) o ânimo de prejudicar ou fraudar; (b) que a manobra ou artifício tenha sido a causa da feitura do ato ou do consentimento da parte prejudicada (c) uma relação de causa e efeito entre o artifício empregado e o benefício por ele conseguido; e (d) a participação intencional de uma das partes no dolo.

Como se vê, exige-se, portanto, que haja o propósito deliberado de modificar a característica essencial do fato gerador do imposto, quer pela alteração do valor da matéria tributável, quer pela exclusão ou modificação das características essenciais do fato gerador, com a finalidade de se reduzir o imposto devido ou evitar ou diferir seu pagamento. Inaplicável, portanto, nos casos de presunção simples de omissão de rendimentos / receitas ou mesmo quando se tratar de omissão de rendimentos / receitas de fato.

² Lei nº 9.430, de 1996

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

(...)

II- cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definidos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidade administrativas ou criminais cabíveis.

Lei nº 4.502, de 1964

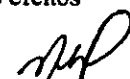
Art. 71 – Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

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 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, ou 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 no artigo 71 e 72.



Considerando que a autuação utilizou presunção legal para concluir pela omissão de rendimentos, verifica-se que fica ainda mais distante a caracterização do dolo. A presunção legal autoriza que se conclua pela omissão de rendimentos e não pelo “evidente intuito de fraude”, a que se reporta o art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Para o lançamento com a multa qualificada, a autoridade fiscalizadora deve provar outros fatos além daqueles que são requisitos da presunção legal, o que não ocorreu no presente caso.

Poder-se-ia cogitar que este outro fato fosse a realização de remessa de recursos ao exterior, sem a devida comunicação ao Banco Central do Brasil, conforme exige a legislação. Entretanto, tal ilegalidade seria de ordem econômica e não tributária. Remeter recursos ao exterior, sem a devida comunicação às autoridades econômicas do País, não é fato suficiente para garantir que a intenção do contribuinte, ao assim proceder, fosse a de reduzir ou suprimir tributo.

Nessa conformidade, deve o percentual da multa de ofício ser reduzido para 75%.

Da conclusão

Ante o exposto, VOTO por afastar as preliminares de constitucionalidade e decadência e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso para desqualificar a multa de ofício.

Sala das Sessões-DF, em 10 de setembro de 2008


NÚBIA MATOS MOURA

Voto Vencedor

Conselheiro ALEXANDRE NAOKI NISHIOKA, Relator

Em que pese o respeitável entendimento da ilustre Conselheira Relatora quanto à questão da decadência, entendo que é aplicável, no presente caso, o prazo decadencial de 5 (cinco) anos previsto no artigo 150, §4º., do CTN, pois, à regra geral do artigo 173, I, o Código estabeleceu justamente a exceção contida no artigo 149, V.

É o que passo a demonstrar.

Inicialmente, necessário se faz inicialmente transcrever alguns artigos do CTN que tratam do lançamento e da decadência. São eles:

“Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.”

...

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

...

V – quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

...

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

...

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.

§1º. O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento.

...

§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.

...

Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

...

V – a prescrição e a decadência;

...

VII – o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no art. 150 e seus §§ 1º. e 4º.;

...

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

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

...”

Várias conclusões podem ser extraídas a partir da interpretação sistemática desses dispositivos do Código:

(a) desde sua definição, o lançamento é considerado expressamente um procedimento administrativo (art. 142, *caput*) ou uma atividade administrativa (art. 142, parágrafo único), inclusive o lançamento por homologação (art. 149, V, e 150, *caput*);

(b) esse procedimento ou atividade consiste em “verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo” (art. 142, *caput*), independentemente da modalidade de lançamento;

(c) a diferença é que, no lançamento por homologação, praticamente toda essa atividade é realizada pelo contribuinte ou responsável, cabendo à autoridade administrativa homologá-la;

(d) o artigo 149 trata das hipóteses que autorizam o lançamento de ofício, dentre as quais aquelas previstas nos incisos V e VII, ou seja, (d.1) “omissão ou inexactidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte” (lançamento por homologação) e (d.2) ação do sujeito passivo ou de terceiro em benefício daquele “com dolo, fraude ou simulação”;

(e) o lançamento por homologação está definido no artigo 150, sendo que “o dever de antecipar o pagamento”, não o efetivo pagamento, faz parte do conceito legal daquele (art. 150, *caput*);

(f) o pagamento antecipado é modalidade de extinção do crédito tributário, sob condição resolutiva da homologação do lançamento (150, §1º., c/c art. 156, VII);

(g) no lançamento por homologação, homologa-se a atividade (art. 150, *caput*, *in fine*) ou o procedimento (art. 150, §§ 1º. e 4º., c/c art. 156, VII, *in fine*) realizado pelo sujeito passivo;

(h) referida homologação pode ser tácita, com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contado da ocorrência do fato gerador (art. 150, §4º.);

(i) se não homologado esse procedimento, necessário se faz o lançamento de ofício de que trata o artigo 149, V;

(j) o artigo 156 distingue os casos de decadência (V), de pagamento antecipado e de homologação do lançamento (VII);

(k) o prazo de decadência a que se refere o artigo 156, V, é o do artigo 173, I, do CTN, enquanto que a homologação do lançamento se dá na forma do §4º. do artigo 150;

(l) o artigo 150, §4º., é aplicável apenas ao lançamento de ofício previsto expressamente no inciso V do artigo 149, decorrente de “omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte” (lançamento por homologação), não alcançando os casos de ação do sujeito passivo ou de terceiro em benefício daquele “com dolo, fraude ou simulação”;

(m) “omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte” (lançamento por homologação) abrange tanto a falta de pagamento como o pagamento a menor de tributo;

(n) apenas as circunstâncias que não se encaixem na expressa previsão contida no artigo 149, V, estão sujeitas ao artigo 173, I.

A meu ver, essas constatações afastam a assertiva segundo a qual o artigo 173, I, regula indistintamente o prazo decadencial relativo a todos os lançamentos de ofício.

Como se viu, nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, por força do artigo 149, V, o lançamento de ofício deve ser realizado pela autoridade administrativa tanto no caso de omissão como de inexatidão “por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte” (lançamento por homologação), o que significa dizer que quando houve falta de pagamento ou pagamento a menor, é obrigatório o lançamento de ofício.

Para essas situações de ausência de pagamento ou de pagamento parcial de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, o Código estabelece o prazo do §4º. do artigo 150, ressaltando tão-somente aquelas em que se verifique “dolo, fraude ou simulação” que, nos termos do artigo 149, VII, também autorizaria o lançamento de ofício.

Aliás, se o artigo 173, I, abrangesse todas as hipóteses de lançamento de ofício, a ressalva contida na parte final do artigo 150, §4.º, seria absolutamente desnecessária, uma vez que a comprovação de “dolo, fraude ou simulação” também impõe o lançamento de ofício pela autoridade administrativa, a teor do artigo 149, VII.

Se o legislador não usa palavras inúteis, o disposto na parte final do § 4.º do artigo 150 só pode significar que, nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, o único caso de lançamento de ofício que autoriza a incidência do artigo 173, I, é o de “dolo, fraude ou simulação”.

Muito difundida também tem sido a idéia de que o artigo 150, §4.º, aplica-se apenas quando tenha sido feito pagamento antecipado pelo sujeito passivo, pois, não havendo tal pagamento, qualquer que seja seu valor, a autoridade não terá o que homologar, submetendo-se a hipótese ao regime do artigo 173, I.

Não obstante, conforme se procurou demonstrar, o Código exige expressamente, nas situações do artigo 150, a homologação de todo o procedimento, de toda a atividade de “lançamento”, que consiste, na definição do artigo 142, em “verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo” (art. 142, *caput*).

A antecipação do pagamento é referida apenas como modalidade de extinção do crédito tributário, sob condição resolutória da ulterior homologação do procedimento de lançamento, ou seja, de toda atividade que culminou no pagamento a menor ou mesmo no não recolhimento do tributo.

O que importa, para o Código, é que a legislação do tributo atribua ao contribuinte ou responsável “o dever de antecipar o pagamento” do tributo, independentemente deste ser realizado ou não. É dizer, a exigência tributária é que deve estar sujeita ao lançamento por homologação, não sendo condição necessária para a incidência do artigo 150, §4.º, a realização de qualquer antecipação.

Até porque todas as vezes que o Código se referiu à homologação, nos artigos 150, *caput* e §§1.º e 4.º, e 156, VII, fez menção à atividade ou ao procedimento de lançamento, nunca ao pagamento antecipado.

Se isso não bastasse, o CTN sempre distinguiu “pagamento antecipado” e “homologação do lançamento” (artigos 150, *caput* e §§1.º e 4.º, e 156, VII), tendo utilizado essas expressões lado a lado, no mesmo dispositivo (artigo 150, §1.º, e 156, VII), sem nunca se referir à homologação do pagamento antecipado.

E não poderia ser de outra forma, pois, nos tributos sujeitos a essa espécie de lançamento, existem diversas situações que acarretam o não pagamento de determinada exação, como imunidades, isenções, não-incidências, alíquotas zero, créditos acumulados etc. Por vezes, o lançamento de ofício decorrente do não pagamento do tributo também tem origem em vício na qualificação dos fatos pelo sujeito passivo.

Em qualquer uma dessas hipóteses, a atividade do contribuinte ou responsável está sim sujeita à homologação pela autoridade administrativa, de acordo com o artigo 150.

Um exemplo prático poderá ajudar a elucidar a questão: no caso do IRPF, tributo sujeito ao lançamento por homologação, determinado contribuinte assalariado não paga o tributo sobre determinado rendimento, declarando ao final do exercício que aquele rendimento era isento ou não tributável.

É correto dizer que, no caso, não se estaria sujeito ao prazo do artigo 150, §4º., só porque não houve pagamento daquele específico rendimento? Seria possível desmembrar o fato gerador e considerar que apenas aquele rendimento não oferecido à tributação determinaria a aplicação do artigo 173, I, ainda que vários outros valores tenham sido recolhidos antecipadamente a título de IRPF ou mesmo IRRF?

Outra pergunta se impõe: por que somente aqueles que não pagaram o imposto estão sujeitos ao prazo do artigo 173, I, enquanto que todos os que recolheram a menor (inclusive valores ínfimos) devem observar o prazo do artigo 150, §4º., quando se sabe que ambos os casos ensejam o lançamento de ofício, nos termos do mesmo artigo 149, V, do CTN?

A propósito, deve-se ressaltar que o argumento segundo o qual o *caput* do artigo 150 determinaria a homologação do pagamento antecipado, já que a expressão “atividade assim exercida pelo obrigado” poderia referir-se à antecipação, é incompatível com o disposto no artigo 149, V, de acordo com o qual o lançamento de ofício deve ser efetuado pela autoridade administrativa “quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte”.

De fato, se a omissão ou a inexatidão mencionadas no artigo 149, V, dizem respeito ao “exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte”, percebe-se que o pagamento em si não é requisito para que o tributo esteja sujeito ao lançamento por homologação. Homologa-se, isto sim, a atividade, o procedimento levado a efeito pelo sujeito passivo, não o pagamento propriamente dito, que pode ou não ocorrer.

O que se quer deixar muito claro é que a interpretação do *caput* do artigo 150 não pode ser feita isoladamente, pois, como se diz, “o direito não se interpreta em tiras”. Deve ser feita em conjunto com o artigo 149, V, e com todos os outros dispositivos do Código que tratam da matéria, especialmente os artigos 142, *caput* e parágrafo único, 149, V e VII, 150, §§1º. e 4º., 156, V e VII, e 173, I.

Ainda que não nos caiba “psicanalisar os eminentes representantes da Nação”, não me parece, outrossim, que tenha sido intenção do legislador sujeitar todos os casos de lançamento de ofício (art. 149) ao artigo 173, I, do CTN.

Isto porque tanto o “Anteprojeto de autoria do Prof. Rubens Gomes de Sousa, que serviu de base aos trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional”, de 1954, como o projeto de lei encaminhado ao Presidente da República previam apenas o prazo decadencial de que trata o artigo 173, I, do nosso Código em vigor.

O disposto no atual artigo 150, §4º., quanto à homologação tácita não constou nem do anteprojeto nem do projeto de lei. Foi incluído posteriormente, como exceção ao nosso artigo 173, I, que seria aplicável indistintamente a todas as modalidades de lançamento.



Assim, ao excepcionar o lançamento por homologação da regra geral até então projetada, o legislador pretendeu dar à hipótese prevista atualmente no artigo 149, V, tratamento diferenciado, consubstanciado no regime de que trata nosso artigo 150, §4º.

Não se deve esquecer, ainda, que, além da interpretação sistemática dos dispositivos do CTN, no caso específico, tratando-se de exceção, deve-se interpretar restritivamente os artigos 149, V, e 150, *caput* e §§1º. e 4º., ou, nos dizeres do artigo 111 do Código, “literalmente”. E a interpretação literal destes, como se viu, também nos permite concluir que tendo ou não havido pagamento antecipado, aplica-se aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação o prazo decadencial de 5 (cinco) anos, contado a partir da data da ocorrência do fato gerador.

Nem se alegue ainda que o legislador pretendeu estabelecer um prazo menor de decadência apenas para os casos em que o contribuinte tenha feito algum pagamento antecipado, pois tal antecipação facilitaria o trabalho de investigação da autoridade administrativa.

Isto porque tal propósito, mesmo que tivesse existido, não se manifestou no texto do Código; ao contrário, como se extrai da interpretação sistemática e gramatical dos artigos 142, *caput* e parágrafo único, 149, V e VII, 150, *caput* e §§1º. e 4º., 156, V e VII, e 173, I, nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, o prazo do §4º. do artigo 150 é aplicável inclusive quando não houver pagamento.

Lembro aqui a advertência feita pelo Ministro Aliomar Baleeiro:

“Não me cabe, Sr. Presidente, psicanalisar os eminentes representantes da Nação.

...

Não entro, Sr. Presidente, na apreciação da justiça da lei. Desde que aceitei um posto neste Supremo Tribunal Federal, com muita honra para mim lembrei-me de que na minha mocidade me tinham ensinado aquela regra sovadíssima, de D'Argentré: não julgo a lei, julgo segundo a lei.

...

Acho que os membros do Congresso, responsáveis pela política legislativa do País, podem exigir que apliquemos cegamente a todas as leis que forem constitucionais, boas ou ruins. Quem se queixar da justiça da lei, que vá às eleições e substitua os Deputados e Senadores. Nosso papel não é fazer leis, mas justiça segundo as leis constitucionais.” (STF, Tribunal Pleno, RE n.º 62.739-SP, Relator Ministro Aliomar Baleeiro, j. em 23.8.67, in RTJ 44/55-59)

É por esses motivos que ousou divergir da ilustre Conselheira Relatora quanto à questão da decadência, votando pelo acolhimento da decadência, considerando-se que, no caso específico dos autos, esta Segunda Câmara decidiu desqualificar a multa, nos termos do voto da ilustre Conselheira Relatora, e que o lançamento de ofício foi efetuado após o decurso do prazo de 5 (cinco) anos de que trata o §4º. do artigo 150 do CTN.

Sala das Sessões-DF, 11 de setembro de 2008.


ALEXANDRE NAOKI NISHIOKA