



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

Processo nº 10980.012974/2006-05
Recurso nº 158.262 Voluntário
Matéria IRPF - Ex(s): 2001
Acórdão nº 106-17.182
Sessão de 16 de dezembro de 2008
Recorrente CARLOS VICENTE GODINHO SILVA
Recorrida 4ª TURMA/DRJ em CURITIBA - PR

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2000

APLICAÇÃO RETROATIVA DA LEI Nº 10.174/2001 - LEGISLAÇÃO QUE AUMENTA OS PODERES DE INVESTIGAÇÃO DA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA FISCAL - PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA VERSUS PRINCÍPIO DA SUPREMACIA DO INTERESSE PÚBLICO -- PREVALÊNCIA DO PRINCÍPIO QUE AMPLIA O PODER PERSECUTÓRIO DO ESTADO - Hígida a ação fiscal que tomou como elemento indiciário de infração tributária a informação da CPMF, mesmo para período anterior a 2001, já que à luz do art. 144, § 1º, do CTN, pode-se utilizar a legislação superveniente à ocorrência do fato gerador, quando essa amplia os poderes de investigação da autoridade administrativa fiscal. Não se pode invocar o princípio da segurança jurídica como um meio para se proteger da descoberta do cometimento de infrações tributárias.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA - RENDIMENTOS OMITIDOS - FATO GERADOR COM PERIODICIDADE MENSAL - IMPOSSIBILIDADE - APRECIAÇÃO EQUIVOCADA DO ART. 42, § 4º, DA LEI Nº 9.430/96 - FATO GERADOR COMPLEXIVO, COM PERIODICIDADE ANUAL - HIGIDEZ DO LANÇAMENTO - É equivocado o entendimento de que o fato gerador do imposto de renda que incide sobre rendimentos omitidos oriundos de depósitos bancários de origem não comprovada tem periodicidade mensal. A uma, porque o art. 42, §4º, da Lei nº 9.430/96 sequer definiu o vencimento da exação dita mensal; a duas, porque os rendimentos sujeitos à tabela progressiva obrigatoriamente são colacionados no ajuste anual, quando, então, apura-se o imposto devido, indicando que o fato gerador, no caso vertente, aperfeiçoou-se em 31/12 do ano-calendário; a três, porque a ausência de antecipação dentro do

ano-calendário somente poderia ser apenada com uma multa isolada de ofício, como ocorre na ausência do recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão); a quatro, porque a regra geral da periodicidade do fato gerador do imposto de renda da pessoa física é anual, na forma do art. 2º da Lei nº 7.713/88 c/c os arts. 2º e 9º da Lei nº 8.134/90.

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 n 9.430, de 1996, 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 nº 14 da Súmula deste Primeiro Conselho, não há que se falar em qualificação da multa de ofício nas hipóteses de mera omissão de rendimentos, sem a devida comprovação do evidente intuito de fraude, notadamente quando a omissão de rendimentos é estribada em uma presunção legal.

IRPF - LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - AUSÊNCIA DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO - PRAZO DECADENCIAL REGIDO PELO ART. 150, § 4º, DO CTN -

A regra de incidência prevista na lei é que define a modalidade do lançamento. O lançamento do imposto de renda da pessoa física é por homologação, com fato gerador complexivo, que se aperfeiçoa em 31/12 do ano-calendário. Para esse tipo de lançamento, o quinquênio do prazo decadencial tem seu início na data do fato gerador, exceto se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, quando tem aplicação o art. 173, I, do CTN. O lançamento que não respeita o prazo decadencial na forma antes exposta deve ser considerado extinto pela decadência.

Recurso voluntário provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por CARLOS VICENTE GODINHO DA SILVA.

ACORDAM os Membros da Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso para desqualificar a multa de ofício e reconhecer a decadência do lançamento, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


ANA MARIA RIBEIRO DOS REIS
Presidente


2

GIOVANNI CHRISTIAN NUNES CAMPOS
Relator

FORMALIZADO EM: 11/FEV 2009

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: Roberta de Azeredo Ferreira Pagetti, Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga, Janaina Mesquita Lourenço de Souza, Sérgio Galvão Ferreira Garcia (suplente convocado), Carlos Nogueira Nicácio (suplente convocado) e Gonçalo Bonett Allage.

Relatório

Em face do contribuinte Carlos Vicente Godinho da Silva, CPF/MF nº 001.860.409-97, já qualificado neste processo, foi lavrado, em 14/11/2006, Auto de Infração (fls. 127 a 130), com ciência postal em 22/11/2006.

Abaixo, discrimina-se o crédito tributário constituído pelo auto de infração antes informado, que sofre a incidência de juros de mora a partir do mês seguinte ao do vencimento da obrigação:

| | |
|-----------------|---------------|
| IMPOSTO | R\$ 39.508,70 |
| MULTA DE OFÍCIO | R\$ 59.263,06 |

Foi imputada ao contribuinte uma omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada no ano-calendário 2000, conduta apenada com multa qualificada de ofício de 150%.

Em 1º/12/2005, a fiscalização intimou o contribuinte a justificar uma operação financeira no exterior, no montante de US\$ 30.000,00 (trinta mil dólares norte-americanos), ocorrida em 05/09/2000, com débito em conta titularizada pela *Pacific Way Financial*, no *Merchants Banks* de Nova Iorque, e com crédito na conta corrente nº 1094905, mantida pelo contribuinte no banco Comercial Português S/A, já que não havia qualquer registro de movimentação com moeda estrangeira na declaração de ajuste do ano-calendário 2000 do fiscalizado (fls. 05). Em atendimento à intimação, o contribuinte acostou cópia de extrato bancário do mês de setembro de 2000 da conta em destaque, mantida no banco Comercial Português S/A, sem registro da operação antes discriminada, constando um saldo de € 1.008,39 em fins de set/2000. Ainda, renegou que tivesse feito operações no exterior com as instituições *Merchants Bank* ou *Chase NYC* (fls. 08 e 09).

A fiscalização intimou a representação do banco Comercial Português S/A no Brasil a se posicionar sobre a autenticidade do extrato bancário acima, no que não obteve êxito, já que a representante brasileira, empresa Millennium BCP Escritório de Representações e Serviços Ltda, apenas enviou o extrato para a sede do banco citado e não mais retornou com informações aos autos (fls. 10 a 21).

Em 13/10/2006, a fiscalização intimou o contribuinte a comprovar uma segunda operação, com os mesmos intervenientes da primeira, ocorrida em 06/06/2000, no montante de US\$ 50.000,00 (cinquenta mil dólares norte-americanos). Ainda, retificou a data primeira operação, a qual teria ocorrido em 09/05/2000 e não em 05/09/2000 (fls. 22). Em atendimento à intimação, o filho do contribuinte informou que este sofreu um acidente vascular cerebral, em decorrência de cirurgia cardíaca, com comprometimento do sistema cognitivo, estando, assim, impossibilitado de atender a intimação, pugnando, então, por uma dilação para atendimento da fiscalização de 03 a 06 meses, pleito que foi indeferido pela autoridade autuante. Ainda, juntou atestado médico comprovando o incidente clínico (fls. 24 a 30).

Concluindo o procedimento fiscal, a autoridade autuante juntou ao processo cópia das autorizações judiciais provenientes da Segunda Vara da Justiça Federal de Curitiba (PR), nas quais constam a quebra do sigilo bancário das contas investigadas no bojo da notória operação Banestado, inclusive da conta bancária da *Pacific Way Financial*, bem como juntou uma impressão em papel de mídia eletrônica enviada ao fisco, na qual consta as operações financeiras imputadas ao fiscalizado (fls. 47 a 119), entendendo caracterizada a autoria e materialidade da infração tributária imputada ao recorrente. Por último, a multa de ofício foi qualificada em decorrência de ter sido "*constatado pelas investigações policiais tratar-se de operações de remessa de divisas realizadas por doleiros e intermediadas por empresas off shore, ficando caracterizado a sonegação e a fraude, motivo pelo qual procedemos a qualificação da multa conforme previsto no artigo 957 do RIR/99, tendo como matriz legal a Lei nº 9.430/96*" (fls. 123).

Inconformado com a autuação, o contribuinte apresentou impugnação ao lançamento, dirigida à Delegacia da Receita Federal de Julgamento.

A 4ª Turma de Julgamento da DRJ-Curitiba (PR), por unanimidade de votos, rejeitou as preliminares argüidas e, no mérito, considerou procedente o lançamento, em decisão de fls. 150 a 161. A decisão foi consubstanciada no Acórdão nº 06-13.825, de 13 de março de 2007, que foi assim ementado:

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. EFEITOS.

As decisões administrativas e as judiciais, não proferidas pelo STF sobre a inconstitucionalidade das normas legais, 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.

LEI 10.174, DE 2001. UTILIZAÇÃO DE EXTRATOS BANCÁRIOS. RETROATIVIDADE.

Norma que permite a utilização de informações bancárias para fins de apuração e constituição de crédito tributário, por envergar natureza procedimental, tem aplicação imediata, alcançando mesmo fatos pretéritos (CTN, art. 144, § 1º) DECADÊNCIA. RENDIMENTOS SUJEITOS À DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL.

O fato gerador do imposto de renda em relação aos rendimentos sujeitos à declaração de ajuste anual ocorre em 31 de dezembro; quando não declarados, para efeito de lançamento de ofício, o termo inicial do prazo decadencial é contado do primeiro dia do exercício seguinte ao que poderia o fisco ter feito o lançamento (CTN, art. 173,



D). OMISSÃO DE RENDIMENTO. LANÇAMENTO COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS - ARTIGO 42 DA LEI Nº 9.430 de 1996.

O art. 42, da Lei nº 9.430, de 1996, determina o lançamento com base em depósitos bancários de origem não comprovada pelo sujeito passivo.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. DOLO. É dolosa a conduta de declarar apenas uma ínfima parte dos rendimentos tributáveis, cabendo a aplicação da multa de ofício qualificada.

O contribuinte foi intimado da decisão *a quo* em 16/04/2007 (fls. 165). Irresignado, interpôs recurso voluntário em 09/05/2007 (fls. 166).

No voluntário, o recorrente alega, em síntese, que:

- I. a utilização de extratos bancários para lançar tributos esteve proibida até a publicação da Lei nº 10.174/2001, sendo que esta não pode retroagir para atingir fatos geradores anteriores ao ano de 2001, como ocorreu no caso vertente;
- II. considerando a periodicidade mensal do fato gerador do imposto de renda oriundo da tributação da omissão de rendimentos caracterizada pelos depósitos de origem não comprovada, o crédito tributário lançado, referente ao ano-calendário 2000, foi fulminado pela decadência, pois, quando da ciência do lançamento, em 22/11/2006, já fluíra o quinquênio decadencial, quer contado de cada fato gerador mensal, na forma do art. 150, § 4º, do CTN, quer contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, no caso 1º/01/2001, aqui na forma do art. 173, I, do CTN. Ainda, mesmo que se considere o início da contagem do prazo decadencial em 1º/01/2002, este prazo deve ser antecipado para a data da apresentação da declaração de ajuste anual, que ocorreu em 27/04/2001, estando, por esse critério, igualmente fulminado pela decadência o crédito tributário lançado;
- III. no tocante à qualificação da multa de ofício, originalmente a autoridade autuante havia qualificado a conduta em decorrência de ter sido as remessas financeiras efetuadas por *doleiros*, com utilização de *off shore*. Já a autoridade julgadora de piso alterou o fundamento do exasperamento da multa de ofício, alegando que a conduta seria dolosa em decorrência de o contribuinte ter declarado, apenas, uma ínfima parte dos rendimentos. Ora, isso não é aceitável. Ademais, os rendimentos declarados pelo contribuinte no ano-calendário 2000 sobejaram a presunção de omissão que lhe foi imputada.

Este recurso voluntário compôs o lote nº 01, sorteado para este relator na sessão pública da Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes de 08/10/2008.

É o relatório.



5

Voto

Conselheiro Giovanni Christian Nunes Campos, Relator

Primeiramente, declara-se a tempestividade do apelo, já que o contribuinte foi intimado da decisão recorrida em 16/04/2007 (fls. 165) e interpôs o recurso voluntário em 09/05/2007 (fls. 166), dentro do trintídio legal. Dessa forma, atendidos os demais requisitos legais, passa-se a apreciar os pedidos e as razões deduzidos no recurso, como discriminados no relatório.

Passa-se ao **item I** (irretroatividade da Lei nº 10.174/2001) da defesa.

Argumenta o recorrente que a Receita Federal deveria resguardar o sigilo das informações prestadas pelas instituições financeiras, no tocante a CPMF, sendo vedada sua utilização para constituição de crédito tributário relativo a outros tributos, na forma do art. 11, § 3º, da Lei nº 9.311/96. Ainda, que a alteração desse parágrafo pela Lei nº 10.174/2001, não poderia atingir fatos geradores anteriores a 2001.

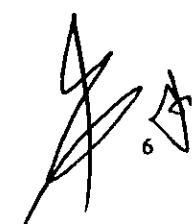
Essa questão foi acaloradamente debatida no âmbito dos Conselhos de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Ao final, consolidou-se o entendimento de que a Lei nº 10.174/2001, no ponto em discussão, quando permitiu a utilização dos dados da CPMF para períodos pretéritos a sua vigência, tem fundamento de validade no art. 144, § 1º, do Código Tributário Nacional, que manda aplicar ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliando os poderes de investigação das autoridades administrativas.

Nessa linha, veja-se a ementa do Acórdão nº CSRF/04-00.135, sessão de 13 de dezembro de 2005, relator o conselheiro Romeu Bueno de Camargo:

LEGISLAÇÃO QUE AMPLIA OS MEIOS DE FISCALIZAÇÃO - INAPLICABILIDADE DO PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE - A Lei nº 10.174, de 2001, que deu nova redação ao § 3º do art. 11 da Lei nº 9.311, de 1996, permitindo o cruzamento de informações relativas à CPMF para a constituição de crédito tributário pertinente a outros tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal, é norma procedimental e por essa razão não se submetem ao princípio da irretroatividade das leis, ou seja, incidem de imediato, ainda que relativas a fato gerador ocorrido antes de sua entrada em vigor.

Recurso especial provido.

Ainda, como exemplo dessa orientação jurisprudencial, no âmbito desta Sexta Câmara, vejam-se os Acórdãos nºs 106-16.083, sessão de 25 de janeiro de 2007, relatora a conselheira Sueli Efigênia Mendes de Britto; 106-16.142, sessão de 28 de fevereiro de 2007, relator o conselheiro José Ribamar Barros Penha.



No poder judiciário, a higidez da alteração trazida pela Lei nº 10.174/2001, permitindo a utilização dos dados da CPMF para lançar tributos em períodos anteriores a 2001, foi ratificada em múltiplos arestos do Superior Tribunal de Justiça – STJ. Por todos, veja-se a ementa do REsp 792.812, julgado em 13/03/2007, publicado no DJ de 02/04/2007, relator o Ministro Luiz Fux:

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. AUTUAÇÃO COM BASE APENAS EM DEMONSTRATIVOS DE MOVIMENTAÇÃO BANCÁRIA. POSSIBILIDADE. APLICAÇÃO DA LC 105/01. INAPLICABILIDADE DA SÚMULA 182/TFR.

1. A LC 105/01 expressamente prevê que o repasse de informações relativas à CPMF pelas instituições financeiras à Delegacia da Receita Federal, na forma do art. 11 e parágrafos da Lei 9.311/96, não constitui quebra de sigilo bancário.

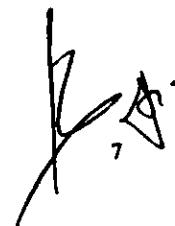
2. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça está assentada no sentido de que: "a exegese do art. 144, § 1º do Código Tributário Nacional, considerada a natureza formal da norma que permite o cruzamento de dados referentes à arrecadação da CPMF para fins de constituição de crédito relativo a outros tributos, conduz à conclusão da possibilidade da aplicação dos artigos 6º da Lei Complementar 105/2001 e 1º da Lei 10.174/2001 ao ato de lançamento de tributos cujo fato gerador se verificou em exercício anterior à vigência dos citados diplomas legais, desde que a constituição do crédito em si não esteja alcançada pela decadência" e que "inexiste direito adquirido de obstar a fiscalização de negócios tributários, máxime porque, enquanto não extinto o crédito tributário a Autoridade Fiscal tem o dever vinculativo do lançamento em correspondência ao direito de tributar da entidade estatal" (REsp 685.708/ES, 1ª Turma, Min. Luiz Fux, DJ de 20/06/2005).

3. A teor do que dispõe o art. 144, § 1º, do CTN, as leis tributárias procedimentais ou formais têm aplicação imediata, pelo que a LC nº 105/2001, art. 6º, por envergar essa natureza, atinge fatos pretéritos. Assim, por força dessa disposição, é possível que a administração, sem autorização judicial, quebre o sigilo bancário de contribuinte durante período anterior a sua vigência.

4. Tese inversa levaria a criar situações em que a administração tributária, mesmo tendo ciência de possível sonegação fiscal, ficaria impedida de apurá-la.

5. Deveras, ressoa inadmissível que o ordenamento jurídico crie proteção de tal nível a quem, possivelmente, cometeu infração.

6. Isto porque o sigilo bancário não tem conteúdo absoluto, devendo ceder ao princípio da moralidade pública e privada, este sim, com força de natureza absoluta. Ele deve ceder todas as vezes que as transações bancárias são denotadoras de ilicitude, porquanto não pode o cidadão, sob o alegado manto de garantias fundamentais, cometer ilícitos. O sigilo bancário é garantido pela Constituição Federal como direito fundamental para guardar a intimidade das pessoas desde que não sirva para encobrir ilícitos.



7. *Outrossim, é cediço que "É possível a aplicação imediata do art. 6º da LC nº 105/2001, porquanto trata de disposição meramente procedimental, sendo certo que, a teor do que dispõe o art. 144, § 1º, do CTN, revela-se possível o cruzamento dos dados obtidos com a arrecadação da CPMF para fins de constituição de crédito relativo a outros tributos em face do que dispõe o art. 1º da Lei nº 10.174/2001, que alterou a redação original do art. 11, § 3º, da Lei nº 9.311/96" (AgRgREsp 700.789/RS, Rel. Min. Francisco Falcão, DJ 19.12.2005).*

8. *Precedentes: REsp 701.996/RJ, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ 06/03/06; REsp 691.601/SC, 2ª Turma, Min. Eliana Calmon, DJ de 21/11/2005; AgRgREsp 558.633/PR, Rel. Min. Francisco Falcão, DJ 07/11/05; REsp 628.527/PR, Rel. Min. Eliana Calmon, DJ 03/10/05.*

9. *Consectariamente, consoante assentado no Parecer do Ministério Público (fls. 272/274): "uma vez verificada a incompatibilidade entre os rendimentos informados na declaração de ajuste anual do ano calendário de 1992 (fls. 67/73) e os valores dos depósitos bancários em questão (fls. 15/30), por inferência lógica se cria uma presunção relativa de omissão de rendimentos, a qual pode ser afastada pela interessada mediante prova em contrário."*

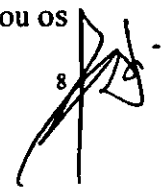
10. *A súmula 182 do extinto TFR, diante do novel quadro legislativo, tornou-se inoperante, sendo certo que, in casu: "houve processo administrativo, no qual a Autora apresentou a sua defesa, a impugnar o lançamento do IR lastreado na sua movimentação bancária, em valores aproximados a 1 milhão e meio de dólares (fls. 43/4). Segundo informe do relatório fiscal (fls. 40), a Autora recebeu numerário do Exterior, em conta CC5, em cheques nominativos e administrativos, supostamente oriundos de "um amigo estrangeiro residente no Líbano" (fls. 40). Na justificativa do Fisco (fls. 51), que manteve o lançamento, a tributação teve a sua causa eficiente assim descrita, verbis: "Inicialmente, deve-se chamar a atenção para o fato de que os depósitos bancários em questão estão perfeitamente identificados, conforme cópias dos cheques de fls. 15/30, não havendo qualquer controvérsia a respeito da autenticidade dos mesmos. Além disso, deve-se observar que o objeto da tributação não são os depósitos bancários em si, mas a omissão de rendimentos representada e exteriorizada por eles."*

3. *Recurso especial provido.*

Ainda, buscou o contribuinte se acobertar no manto da segurança jurídica, invocando os princípios da irretroatividade das leis e o do *tempus regit actum*, o que afastaria a utilização retrospectiva dos dados da CPMF. Tais princípios devem ser sopesados em face da necessidade do combate aos ilícitos fiscais, obrigação do estado e direito do cidadão cumpridor de suas obrigações, o que é, em última análise, uma vertente do princípio da supremacia do interesse público.

Não pode uma norma procedimental, que vede a ação do fisco, anistiar infrações cometidas no curso de sua vigência, garantindo ao infrator um direito adquirido. Ora, o direito a ser adquirido é aquele lícito, em conformidade com o ordenamento jurídico. Ninguém tem direito a invocar uma legislação que o proteja, de forma peremptória, do descortinamento de ilícitos que foram desnudados por legislação superveniente, que, no caso vertente, aumentou os

8



poderes da fiscalização tributária federal. Assim, o princípio da segurança jurídica deve ser afastado em prol do interesse público e da necessidade da descoberta das infrações tributárias.

Por tudo, escorreita a utilização das informações da CPMF como elemento indiciário à constituição do crédito tributário, como no caso vertente, não havendo qualquer pecha de inconstitucionalidade na utilização retroativa dos poderes trazidos pela Lei nº 10.174/2001 à fiscalização tributária.

Agora, passa-se ao item II da defesa (fato gerador do imposto de renda decorrente da tributação da omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada com periodicidade mensal, razão suficiente para fazer incidir o instituto da decadência sobre o lançamento).

A regra de incidência de cada tributo é que define a sistemática de seu lançamento. Se a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, o tributo amolda-se à sistemática de lançamento denominada de homologação, onde a contagem do prazo decadencial dá-se na forma disciplinada no art. 150, § 4º, do CTN. Este é o caso do lançamento do imposto de renda da pessoa física.

Deve-se enfatizar que é pacífico, no âmbito do Primeiro Conselho de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais, que a contagem do prazo decadencial do imposto de renda da pessoa física, quer nas hipóteses de tributação definitiva, quer nas de tributação sujeita a ajuste, amolda-se à dicção do art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, quando a contagem passa a ser feita na forma do art. 173, I, do Código Tributário Nacional.

Como exemplo da jurisprudência acima, citam-se os acórdãos nºs: 101-95.026, relatora a Conselheira Sandra Maria Faroni, sessão de 16/06/2005; 103-23.170, relator o Conselheiro Leonardo de Andrade Couto, sessão de 10/08/2007; 108-09.230, relator do voto vencedor o Conselheiro Orlando José Gonçalves Bueno, sessão de 28/02/2007; CSRF/01-05.628, relator o Conselheiro José Henrique Longo; CSRF/04-00.213, relator o Conselheiro Wilfrido Augusto Marques, sessão de 14/03/2006.

Assim, considerando que o lançamento do imposto de renda da pessoa física é por homologação, adota-se o prazo decadencial quinquenal a partir do fato gerador, na forma do art. 150, § 4º, do CTN, como antes enfatizado.

Superado o ponto precedente, deve-se discutir qual a periodicidade do fato gerador do imposto de renda referente aos rendimentos sujeitos à colação na declaração de ajuste anual, ou seja, se tal fato gerador tem periodicidade mensal ou anual.

Antes de prosseguir, um pequeno apanhado doutrinário sobre a classificação dos fatos geradores quanto a sua forma de exteriorização. Por essa classificação, o fato gerador pode ser instantâneo, que se exterioriza por um fato único (como a saída do produto do estabelecimento para o IPI), complexo ou periódico, que se exterioriza por uma série de fatos econômicos e se aperfeiçoa em um único momento (como exemplo, o imposto de renda), e continuado, que se exterioriza por uma situação de fato, de caráter contínuo, que se renova em determinado período de tempo (como o IPTU). Nessa linha, não há dúvidas de que o fato

gerador do imposto de renda da pessoa física referente a rendimentos passíveis de ajuste anual é complexo, ou seja, aperfeiçoa-se ao final de determinado período de tempo.

Aqui, vale ressaltar que sob a égide primitiva da Lei nº 7.713/88, que introduziu na legislação do imposto de renda o sistema de bases correntes, o fato gerador foi mensal apenas para o ano-calendário 1989. O imposto era apurado mensalmente, e as pessoas físicas pagavam, mensalmente, com base nessa apuração.

Entretanto, a partir do ano-calendário de 1990, mister conciliar a interpretação do art. 2º da Lei nº 7.713/88 (“O imposto de renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos”) com o art. 2º da Lei nº 8.134/90 (“O Imposto de Renda das pessoas físicas será devido à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, sem prejuízo do ajuste estabelecido no art. 11”). O art. 11 da Lei nº 8.134/90, aliado ao art. 9º desta Lei, versa sobre a apuração do saldo do imposto a pagar ou a restituir na declaração de ajuste anual.

Assim, a partir da Lei nº 8.134/90, que introduziu a declaração de ajuste anual nos moldes que se conhece hoje, o fato gerador passou a ser anual, porém se manteve a tributação dos rendimentos à medida de sua percepção. Essa a única interpretação que pode conciliar os dispositivos da Lei nº 7.713/88 com os da Lei nº 8.134/90, não havendo que se falar em fato gerador do imposto de renda com periodicidade mensal.

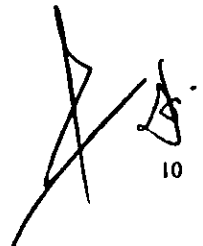
Na linha acima, a Quarta Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, competente para uniformizar a interpretação da legislação tributária da pessoa física no âmbito dos Conselhos de Contribuintes, em sessão de 19/06/2007, relatora a Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo, no Acórdão nº CSRF/04-00.586, assentou:

DECADÊNCIA – LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO – TERMO INICIAL – PRAZO – No caso de lançamento por homologação, o direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário extingue-se no prazo de cinco anos, contados da data de ocorrência do fato gerador que, em se tratando de Imposto de Renda Pessoa Física apurado no ajuste anual, considera-se ocorrido em 31 de dezembro do ano-calendário.

O contribuinte entende que o fato gerador do imposto de renda que incidiu sobre os rendimentos omitidos com origem em depósitos bancários de origem não comprovada tem periodicidade mensal, pois pugna pelo reconhecimento da decadência dos fatos geradores ocorridos em maio e junho de 2000. Para tanto, afastando a legislação básica do imposto de renda (Leis nºs 7.713/88, 8.134/90 e 9.250/95), finca sua convicção na legislação específica da tributação dos depósitos bancários, trazendo à colação o art. 42, § 4º, da Lei nº 9.430/96, *verbis*:

Art.42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os 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.

§1º a §3º omissis;



§4º Tratando-se de pessoa física, os rendimentos omitidos serão tributados no mês em que considerados recebidos, com base na tabela progressiva vigente à época em que tenha sido efetuado o crédito pela instituição financeira.

§ 5º omissis. (grifou-se)

O recorrente advoga que o fato gerador do imposto de renda, no caso vertente, teria periodicidade mensal, alicerçado na dicção do art. 42, § 4º, da Lei nº 9.430/96, forte na dicção de que “os rendimentos omitidos serão tributados no mês em que considerados recebidos”.

Ocorre que este parágrafo não diz tudo que seria necessário para se ter um fato gerador com periodicidade mensal, pois a regra da tributação da pessoa física é o fato gerador com periodicidade anual. Veja-se que sequer há definição do vencimento dessa obrigação “mensal”. Quando venceria tal obrigação? No último do mês seguinte, como no caso dos rendimentos submetidos ao carnê-leão? No último dia útil do mês seguinte ao trimestre civil, como no caso do imposto devido pelas pessoas jurídicas do lucro presumido? Na data do depósito bancário, com fato gerador diário, como no caso do IRRF que incide sobre rendimentos pagos a residentes ou domiciliados no exterior ou a pagamento a beneficiário não identificado?

Ademais, os rendimentos omitidos oriundos dos depósitos bancários de origem não comprovada devem ser tributados no mês em que considerados recebidos, **com base na tabela progressiva**, como expressamente determinado pelo art. 42, § 4º, da Lei nº 9.430/96. Ora, todos os rendimentos sujeitos à tabela progressiva, cujo imposto é calculado sobre os rendimentos efetivamente recebidos em cada mês (art. 3º, parágrafo único, da Lei nº 9.250/96) devem ser levados à colação na declaração de ajuste anual, ou seja, a tributação dentro do ano-calendário pela tabela progressiva (como no caso do carnê-leão e dos rendimentos percebidos de pessoa jurídica sujeitos ao ajuste anual) não é definitiva, mas antecipação do devido no ajuste anual. Aqui, mesmo que o contribuinte descumpra o dever de antecipar o imposto dentro do ano-calendário, não submetendo os rendimentos à tabela progressiva, deve levá-los ao ajuste anual. Assim, os rendimentos sujeitos à tabela progressiva mensal devem ser colacionados no ajuste anual, fortalecendo, dessa forma, a idéia de que tais rendimentos sofrem a incidência de um imposto cujo fato gerador aperfeiçoa-se no último dia do ano-calendário.

Colocado o problema dessa forma, deve-se lembrar que, no caso dos rendimentos percebidos de pessoas físicas (carnê-leão) sujeitos à antecipação dentro do ano-calendário, com vencimento especificado em lei (art. 6º, II, da Lei nº 8.383/91), o imposto pago dentro do ano-calendário, juntamente com os rendimentos, são levados à colação no ajuste anual. Não havendo pagamento antecipado, não há que se falar em cobrança do imposto dentro do ano-calendário, mas apenas há o lançamento de uma multa isolada pelo descumprimento da antecipação, sendo os rendimentos, igualmente, colacionados no rol dos rendimentos do ano.

Inegavelmente, há similaridade jurídica entre os rendimentos sujeitos ao carnê-leão, que não tiveram o imposto antecipado dentro do ano-calendário, e os rendimentos oriundos da presunção dos depósitos bancários de origem não comprovada. Ambos são rendimentos omitidos que deveriam ser tributados no mês em que considerados recebidos, com base na tabela progressiva. Para o primeiro, ressalte-se, a Lei definiu o vencimento da obrigação mensal, porém, mesmo assim, o fato gerador é complexo anual. Para segundo, com muito mais razão, o fato gerador somente pode ser complexo anual.

Vê-se, por tudo, que é frágil a tese da periodicidade mensal do imposto de renda que incide sobre os rendimentos omitidos oriundos dos depósitos bancários de origem não comprovada, pelos motivos que seguem:

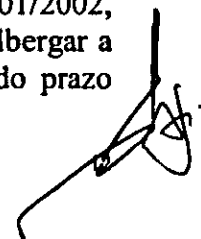
1. o fato gerador do imposto de renda da pessoa física, como regra geral, tem periodicidade anual, na forma do art. 2º da Lei nº 7.713/88 c/c os arts. 2º e 9º da Lei nº 8.134/90;
2. como os rendimentos dos depósitos bancários estão sujeitos à aplicação da tabela progressiva, obrigatoriamente devem ser levados à colação no ajuste anual, quando, então, aperfeiçoa-se o fato gerador em 31/12, permitindo-se a apuração do imposto devido;
3. Se os rendimentos sujeitos ao recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão), com vencimento definido em lei, e que não tiveram o imposto antecipado dentro do ano-calendário, são submetidos ao ajuste anual, sendo o fato gerador do imposto complexivo anual, com muito mais razão deve-se estender esta interpretação para os rendimentos oriundos da presunção dos depósitos bancários de origem não comprovada;
4. ausente o pagamento do imposto devido dentro do ano-calendário para o caso vertente, torna-se impossível cobrar as antecipações, cabendo, se houvesse previsão legal, a aplicação de multa de isolada de ofício, de forma similar à ausência do recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão).

Por tudo, percebe-se que a tese da periodicidade mensal do fato gerador dos rendimentos omitidos oriundos dos depósitos bancários de origem não comprovada não pode ser aceita. Ainda, o lançamento do imposto de renda da pessoa física amolda-se à tipologia do lançamento por homologação, cujo prazo decadencial é contado na forma do art. 150, § 4º, do CTN.

Assim, considerando que o fato gerador dos rendimentos omitidos oriundos de depósitos bancários de origem não comprovada é anual, mister perquirir se a decadência alcançou o fato gerador do ano-calendário 2000, aqui em debate, que se aperfeiçoou em 31/12/2000.

O sujeito passivo foi considerado cientificado do auto de infração em 22/11/2006. Como detalhado acima, aqui, acolhe-se a tese de que o fato gerador do imposto de renda oriundo da infração em debate é complexivo, com periodicidade anual. Dessa forma, o fato gerador aqui vergastado aperfeiçoou-se em 31/12/2000, e, em 22/11/2006, somente tinha fluído o quinquênio decadencial contado na forma do art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, que teve seu termo final em 31/12/2005. Entretanto, caso o quinquênio seja contado na forma do art. 173, I, do CTN, o termo de início somente fluiu a partir de 1º/01/2002, com termo final em 31/12/2006, sendo, então, hígido o lançamento.

Aqui, ressalte-se, não se acolhe a tese de que a declaração de ajuste anual, no caso em debate apresentada em 27/04/2001, teria o condão de antecipar o prazo de 1º/01/2002, fundamentalmente motivado pela ausência de qualquer previsão legal no CTN para albergar a tese aqui deduzida. No CTN, há apenas a regra do art. 150, § 4º, com contagem do prazo



decadencial a partir do fato gerador, ou a regra do art. 173, I, com contagem do prazo a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Não há qualquer menção aos efeitos da entrega da declaração de ajuste anual.

Por tudo, para apreciação do fenômeno decadencial, mister perquirir se está comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, o que teria o condão de alterar o prazo da contagem da decadência do art. 150, § 4º para o art. 173, I, ambos do CTN. Tal questão será apreciada no item que segue, quando se verá, ou não, a pertinência da multa qualificada de ofício para o caso em debate, o que terá o condão de acatar ou arrostar a decadência vindicada pelo recorrente.

Passa-se a apreciar a defesa do item III (a multa qualificada é impertinente, não havendo motivos para mantê-la. Ademais, a instância alterou a fundamentação da multa de ofício).

Quando das infrações aqui em comento, tinha vigência o art. 44 da Lei nº 9.430/96, em sua redação original. Nessa época, aplicava-se a multa qualificada 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. Assim, mister verificar se a conduta estampada nos autos pode se subsumir aos tipos abstratos da qualificação previstos no art. 44 da Lei nº 9.430/96, ou seja, se está comprovado o evidente intuito de fraude, como definido nos arts. 71, 72, 73 da Lei nº 4.502/1964.

A autuação tomou por base uma presunção de omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada. O recorrente não fez qualquer prova da origem dos depósitos bancários. Por fim, nos autos, não se descobriu a origem dos depósitos bancários.

Deve-se evidenciar que a jurisprudência do Primeiro Conselho de Contribuintes vem erigindo barreiras à qualificação indiscriminada da multa de ofício, o que culminou com a edição **Súmula 1ºCC nº 14**: “*A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo*”. Ademais, a fraude deve ser minudentemente demonstrada para que a multa qualificada não soçobre.

A autoridade autuante justificou o exasperamento da multa de ofício nos termos seguintes (fls. 123):

constatado pelas investigações policiais tratar-se de operações de remessa de divisas realizadas por doleiros e intermediadas por empresas off shore, ficando caracterizado a sonegação e a fraude, motivo pelo qual procedemos a qualificação da multa conforme previsto no artigo 957 do RIR/99, tendo como matriz legal a Lei nº 9.430/96.

Acima, percebe-se que a qualificação da multa de ofício foi alicerçada no fato de tratar-se de operações de remessas de divisas realizadas por doleiros e intermediadas por empresas *off shore*.

No caso da omissão de rendimentos caracterizada pelos depósitos bancários de origem não comprovada, considerando a necessidade da comprovação da fraude, a qualificação

da multa de ofício tem sido acatada pela jurisprudência do Primeiro Conselho de Contribuintes nos seguintes casos, exemplificadamente:

- utilização de documentos, material ou ideologicamente, falsos para abertura ou movimentação de conta bancária;
- conta de depósito aberta em nome interposta pessoa (Acórdão nº 104-20.713, sessão de 19/05/2005, relator o Conselheiro Remis Almeida Estol; Acórdão nº 104-22.618, sessão de 13/09/2007, relator o Conselheiro Nelson Mallmann);
- utilização de um segundo número de CPF para dificultar a identificação do contribuinte (acórdão nº 102-47.157, sessão de 20/10/2005, relatora a Conselheiro Silvana Mancini Karam);
- contribuinte que utiliza conta de terceiro para movimentar recursos de origem não comprovada (Acórdão nº 106-16.646, sessão de 05/12/2007, relatora a Conselheira Roberta de Azeredo Ferreira Pagetti);
- omissão da escrituração de depósitos bancários, aliado ao exercício de atividades paralelas, as quais dependem de autorização de órgão governamental (Acórdão nº 101-93.865, sessão de 19/06/2002, relator o Conselheiro Paulo Roberto Cortez);
- utilização de meio fraudulento para comprovar a origem dos depósitos bancários (Acórdão nº 102-48.266, sessão de 01/03/2007, relator o Conselheiro Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho).

Veja-se que a qualificação da multa de ofício no caso da omissão de rendimentos caracterizada pelos depósitos bancários de origem não comprovada exige um quê fraudulento acessório, algo que agregue uma conduta adicional fraudulenta à própria presunção de omissão de rendimentos. Como se pode ver nos autos, nenhuma das condutas acima foi perpetrada pelo recorrente, já que a qualificação foi estribada apenas no fato de tratar-se de remessas de divisas realizadas por doleiros e intermediadas por empresas *off shore*, o que, por si só, não implica que se perpetrou qualquer fraude tributária, pois tais remessas podem ser lícitamente realizadas. Aqui, o elemento subjetivo das remessas, por si só, não caracteriza a fraude adicional exigida para a qualificação da multa de ofício na hipótese em discussão. Por último, mas não menos importante, deve-se reconhecer que o montante das remessas, considerando a natureza ordinária de tais operações, é até modesto, o que tem o condão de enfraquecer a tese da fraude perpetrada por empresas *off shore*, como se a utilização de tais estruturas legais localizadas em paraísos fiscais, por si só, tivesse o condão de representar, sempre, fraudes cambiais e fiscais.

Assim, 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 dessa 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.



14

Ademais, e em reforço a rejeição da qualificação da multa de ofício em omissões de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada, quando não agregada uma clara fraude adicional, a jurisprudência do Primeiro Conselho de Contribuintes tem obstado a qualificação quando estribada na relevância da presunção da omissão e pela prática reiterada da conduta em foco, como se pode verificar no Acórdão nº 104-22.619, unânime para desqualificar a multa de ofício, sessão de 13/09/2007, relator o conselheiro Nelson Malmann, que foi assim ementado, *verbis*:

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).

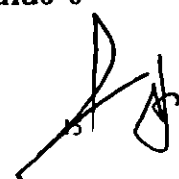
PRESUNÇÕES LEGAIS RELATIVAS - DO ÔNUS DA PROVA - As presunções legais relativas obrigam a autoridade fiscal a comprovar, tão-somente, a ocorrência das hipóteses sobre as quais se sustentam as referidas presunções, atribuindo ao contribuinte o ônus de provar que os fatos concretos não ocorreram na forma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

Por tudo, deve-se reduzir a multa de ofício lançada para o percentual de 75%.

Mantida a multa de ofício ordinária, no percentual de 75%, mister reconhecer que o fato gerador do imposto lançado aperfeiçoou-se em 31/12/2000, com termo de início da contagem do prazo decadencial em 1º/01/2001, e termo final em 31/12/2005. Assim, em 22/11/2006, quando da ciência do lançamento, já tinha fluído o quinquênio decadencial, o que tem o condão de fulminar o lançamento.



Ante o exposto, voto no sentido de rejeitar a preliminar de irretroatividade da Lei n° 10.174/2001 e, no mérito, DAR provimento ao recurso para reconhecer que a decadência fulminou o lançamento.

Sala das Sessões, em 16 de dezembro de 2008 

Giovanni Christian Nunes Campos

