



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

Processo nº 10980.014030/2005-83
Recurso nº 150.602 Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-00.632 – 2ª Turma
Sessão de 12 de abril de 2010
Matéria IRPF
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado ADIR DOMINGOS SCREMIN

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2000, 2001, 2002, 2003, 2004

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

Para que possa ser aplicada a penalidade qualificada prevista, à época do lançamento em apreço, no artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96, a autoridade lançadora deve coligir aos autos elementos comprobatórios de que a conduta do sujeito passivo está inserida nos conceitos de sonegação, fraude ou conluio, tal qual descrito nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. O evidente intuito de fraude não se presume e deve ser demonstrado pela fiscalização. No caso, o dolo que autorizaria a qualificação da multa não restou comprovado, conforme bem evidenciado pelo acórdão recorrido.

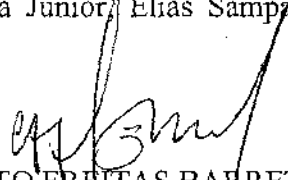
IRPF - DECADÊNCIA - PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RENDIMENTOS CARACTERIZADA POR DEPÓSITOS BANCÁRIOS SEM ORIGEM COMPROVADA (ARTIGO 42 DA LEI Nº 9.430/96).

O imposto de renda pessoa física é tributo sujeito ao regime do denominado lançamento por homologação, sendo que o prazo decadencial para a constituição de créditos tributários é de cinco anos contados do fato gerador, que, inclusive no caso da presunção de omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários sem origem comprovada, ocorre em 31 de dezembro de cada ano-calendário. Ultrapassado esse lapso temporal, sem a expedição de lançamento de ofício, opera-se a decadência, a atividade exercida pelo contribuinte está tacitamente homologada e o crédito tributário extinto, nos termos do artigo 150, § 4º e do artigo 156, inciso V, ambos do CTN. Para o início da contagem do prazo decadencial relativamente aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, a existência ou não de pagamento antecipado é irrelevante. A regra do artigo 173, inciso I, do CTN, é aplicável, exclusivamente, quando comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. Lançamento atingido pela decadência com relação ao ano-calendário 1999.

Recurso especial negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso. Vencidos Caio Marcos Candido, Julio César Vieira Gomes, Francisco Assis de Oliveira Junior e Carlos Alberto Freitas Barreto, que mantinham a qualificação da multa de ofício. Quanto à decadência ficaram vencidos os conselheiros Julio César Vieira Gomes, Francisco Assis de Oliveira Junior, Elias Sampaio Freire e Carlos Alberto Freitas Barreto.


CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO- Presidente


GONÇALO BONET ALLAGE – Relator

EDITADO EM: 14 MAIO 2010

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

Relatório

Em face de Adir Domingos Scremin foi lavrado o auto de infração de fls. 304-315 (Volume II), para a exigência de imposto de renda pessoa física, exercícios 2000, 2001, 2002, 2003 e 2004, em razão da presunção de omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários sem origem comprovada, prevista no artigo 42 da Lei nº 9.430/96, com multa de ofício qualificada para o patamar de 150%.

O trabalho desenvolvido pela autoridade lançadora encontra-se sintetizado no Termo de Verificação Fiscal de fls. 283-284, de onde extraio as seguintes assertivas com relação à penalidade aplicada:

Está sendo aplicada a multa de 150% prevista no inciso II do artigo 957 do Regulamento do Imposto de Renda, por ter o contribuinte movimentado as importâncias de R\$ 185.474,33, no ano-calendário 1999, de R\$ 536.408,26, no ano-calendário 2000, de R\$ 187.744,19, no ano-calendário 2001, de R\$ 522.196,61, no ano-calendário 2002 e de R\$ 299.529,74, no ano-calendário 2003 (fl. 07) e se declarado isento da apresentação da declaração de ajuste de imposto de renda pessoa física nesses anos (fl. 08), o que evidencia a intenção de ocultar do fisco os



rendimentos que deram origem aos depósitos cuja origem não logrou comprovar.

Tendo demonstrado que ocorreram veementes indícios de que o contribuinte agiu com dolo ao ocultar do fisco os rendimentos que deram origem dos depósitos não comprovados, está sendo lançado tributo do ano calendário 1999, conforme artigo 902 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto 3.000/99.

Houve ciência pessoal do lançamento em 14/12/2005 (fls. 310, Volume II).

A 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Curitiba (PR) considerou o lançamento procedente (fls. 322-327, Volume II).

Por sua vez, a Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, apreciando o recurso voluntário interposto pelo contribuinte, após diligência realizada, proferiu o acórdão nº 106-16.945, que se encontra às fls. 733-754 (Volume IV), cuja ementa é a seguinte:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 2000, 2001, 2002, 2003 e 2004

Ementa: 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 complexo, 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

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. LANÇAMENTO COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS

A presunção legal de omissão de rendimentos, prevista no art. 42, da Lei nº 9.430, de 1996, autoriza o lançamento com base em depósitos bancários, cuja origem em rendimentos já tributados, isentos e não tributáveis o sujeito passivo não comprova mediante prova hábil e idônea.

EXCLUSÃO DA BASE TRIBUTÁVEL. DEPÓSITOS INDIVIDUALMENTE IGUAIS OU INFERIORES A R\$ 12.000,00.

Para efeito de determinação dos rendimentos omitidos, somente não devem ser considerados os depósitos de valor individual igual ou inferior a R\$ 12.000,00, desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R\$

80.000,00, em relação a todas as contas bancárias movimentadas pelo contribuinte.

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.

Recurso voluntário parcialmente provido.

A decisão recorrida, por maioria de votos, desqualificou a multa de ofício e acolheu a decadência do lançamento referente ao ano-calendário 1999, vencidos os Conselheiros Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga (Relatora) e Rubens Mauricio Carvalho (Suplente Convocado), sendo Redator Designado o Conselheiro Giovanni Christian Nunes Campos. No mérito, por unanimidade de votos, deu provimento parcial ao recurso, para: i) cancelar o lançamento dos anos-calendário 2001 e 2003; e ii) excluir da base de cálculo do lançamento relativo aos anos-calendário 2000 e 2002, os valores de R\$ 19.353,25 e R\$ 59.244,17, respectivamente.

Portanto, restaram como base de cálculo da exigência os valores de R\$ 272.261,94 e de R\$ 299.266,69, respectivamente, para os anos-calendário 2000 e 2002 (fls. 778, Volume IV).

Intimada do acórdão em 21/10/2008 (fls. 756, Volume IV), a Fazenda Nacional interpôs, com fundamento no artigo 7º, inciso I, do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria nº 147/2007, recurso especial às fls. 759-773, cujas razões podem ser assim sintetizadas:

- a) O acórdão recorrido desqualificou a multa de ofício e acolheu a preliminar de decadência em relação aos fatos geradores ocorridos no ano-calendário 1999, vencidos, em ambos os aspectos, os Conselheiros Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga e Rubens Mauricio Carvalho;
- b) O julgado contrariou o artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96 (atual artigo 44, inciso I, § 1º, da Lei nº 9.430/96, com a redação que lhe foi dada pela Lei nº 11.488/2007) e, também, o artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, além da prova dos autos;
- c) Analisando detidamente os autos, observa-se que não se trata de mera hipótese de omissão de rendimentos. O contribuinte declarou-se isento nos anos-calendário sob exame, quando, em verdade, movimentou quase R\$ 800.000,00 em conta corrente de sua titularidade;



- d) Tal conduta não externou, repita-se, uma simples hipótese de apuração de omissão de rendimentos, mas ao contrário, uma inexactidão intencional e reiterada, caracterizadora de presença da subjetividade no ato infracional e motivo bastante para a penalidade de maior ônus;
- e) A afirmação de que não há prova da conduta dolosa do contribuinte e do seu evidente intuito de fraude é por demais descabida, não podendo prosperar, pois forte é o procedimento intencional do autuado;
- f) A atividade ilícita do autuado consistiu na prática sistemática de, nos anos-calendário 1999, 2000, 2001, 2002 e 2003 sonegar vultosas quantias, em atividade dolosamente repetida, evidenciada pela flagrante desproporcionalidade entre os rendimentos declarados e os apurados de ofício nos quatro anos-calendário. Tais práticas reiteradas revelaram evidente intuito fraudulento, a ensejar a incidência da multa qualificada;
- g) Demonstrado o cabimento da multa qualificada em decorrência da atitude fraudulenta do contribuinte, torna-se forçoso o afastamento da decadência, tendo em vista a aplicação ao caso do artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional;
- h) O artigo 150, § 4º, do CTN, não se aplica em casos de dolo, fraude ou simulação ou quando o contribuinte não antecipa o pagamento do tributo, conforme ocorre neste caso;
- i) Considerando que o auto de infração foi lavrado dentro do disposto no artigo 173, inciso I, do CTN, não ocorreu a decadência do direito de lançar.
- j) Por tais motivos, deve ser reformado o acórdão recorrido.

Admitido o recurso por meio do Despacho nº DEF106150602_449 (fls. 774-776, Volume IV), o contribuinte foi intimado e deixou de se manifestar.

É o Relatório.



Voto

Conselheiro GONÇALO BONET ALLAGE, Relator

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

Cumpra reiterar que o acórdão proferido pela Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, desqualificou a multa de ofício e acolheu a decadência do lançamento do ano-calendário 1999 e, por unanimidade de votos: i) cancelou o lançamento dos anos-calendário 2001 e 2003; e ii) excluiu da base de cálculo do lançamento relativo aos anos-calendário 2000 e 2002, os valores de R\$ 19.353,25 e R\$ 59.244,17, respectivamente.

Segundo a recorrente, a qualificação da multa de ofício é justificada pela omissão sistemática de rendimentos por cinco anos-calendário, aliada à desproporção entre os rendimentos declarados e aqueles apurados de ofício. Com isso e considerando que não houve pagamento antecipado de tributo, a decadência referente ao ano-calendário 1999 deve ser afastada, pois a ciência do lançamento ocorreu em 14/12/2005 e aplica-se ao caso a regra decadencial prevista no artigo 173, inciso I, do CTN.

Eis as matérias em litígio.

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

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

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

(...)

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

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

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



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

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

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

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

Ressalto, novamente, que no Termo de Verificação Fiscal de fls. 283-284, a autoridade lançadora justificou a exasperação da penalidade no montante dos rendimentos omitidos e na reiteração da conduta do contribuinte.

Segundo penso, a qualificação da multa não se vincula às importâncias envolvidas no lançamento. Não cabe à autoridade administrativa, em razão do valor apurado no auto de infração, aplicar ou deixar de aplicar a multa qualificada. Deve basear-se, sim, na conduta adotada pelo sujeito passivo em relação à infração. Se revelado o dolo, a multa deve ser qualificada, sejam grandes ou ínfimos os valores discutidos.

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

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

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

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

Devo trazer à colação, adotando-as como razões de decidir, as colocações feitas pelo Redator Designado do acórdão recorrido, Conselheiro Giovanni Christian Nunes Campos (fls. 749-751):

Verifica-se que o montante dos rendimentos omitidos e a reiteração da conduta em mais de um ano-calendário são a base em que se funda a manutenção da qualificação da multa de ofício no voto vencido.

Inicialmente, deve-se evidenciar que, à unanimidade, a Câmara cancelou a exação dos anos-calendário 2001 e 2003,

remanescendo, apenas, os anos-calendário 1999, 2000 e 2002, o que diminui a amplitude da tese da reiteração da conduta.

Entretanto, o entendimento prevalente no âmbito dos Conselhos para a situação aqui em debate, como se verá a seguir, rejeita a qualificação da multa de ofício, quando a infração é alicerçada em presunção legal de omissão de rendimentos, pois a sonegação, a fraude e o conluio não podem ser presumidos, mas minuciosamente demonstrados nos autos. Ainda, irrelevante a reiteração da conduta presumida omissiva ou os montantes envolvidos.

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, definido nos arts. 71 (sonegação), 72 (fraude) e 73 (conluio) 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 (sonegação), 72 (fraude), 73 (conluio) da Lei nº 4.502/1964.

Não se pode dizer que houve conluio, ou seja, que ocorreu o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando sonegar ou fraudar o fisco. Nos autos, não se comprovou tal conduta.

Igualmente não se comprovou a fraude, na forma do art. 72 da Lei nº 4.502/64, que 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. Como antes dito, houve, apenas, uma presunção de omissão de rendimentos a partir de depósitos bancários de origem não comprovada. Não se especificou uma ação ou omissão dolosa a impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador do imposto de renda.

Poderia, entretanto, a conduta dos autos se subsumir à sonegação, que é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador do imposto de renda ou das condições pessoais do contribuinte.

No caso de sonegação, mister explicitar claramente o fato gerador do imposto sonegado, com as condutas dolosas que impediram ou retardaram o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador ou das condições pessoais do contribuinte. A partir de uma presunção legal de ocorrência de um fato gerador do imposto, não podemos afiançar que o contribuinte agiu com dolo, no intuito de impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador, notadamente porque a conta bancária era movimentada pelo recorrente, sem nenhuma



interposição de pessoa, ou fraude a esconder o real beneficiário dos depósitos. Toda a movimentação bancária foi feita às claras.

Por óbvio, considerando as gravíssimas conseqüências da qualificação da multa, que ultrapassam a questão pecuniária, adentrando no terreno do direito penal tributário, não pode o evidente intuito de fraude ser presumido. Como exemplo, acata-se a qualificação da multa de ofício nas seguintes hipóteses:

- utilização de documentos, material ou ideologicamente, falsos para abertura ou movimentação da 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 terceiros para movimentar recursos de origem não comprovada (Acórdão nº 106-16.646, sessão de 05/12/2007, relatora a Conselheira Roberto 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).*

No caso dos autos, não ocorreram quaisquer das hipóteses acima. Simplesmente, o contribuinte não comprovou, documentalmente, a origem dos depósitos, o que manteve íntegro o auto de infração. Caso o recorrente tivesse comprovado a origem dos depósitos, a autoridade autuante, na forma do art. 42, § 2º, da Lei nº 9.430/96, iria verificar se tais depósitos tinham sido submetidos a regular tributação. Caso negativo, iria submetê-los às normas de tributação específicas, previstas na legislação vigente à época em que auferidos ou recebidos.

Na última situação do parágrafo acima, a autoridade fiscal iria analisar a gênese do fato gerador do imposto omitido, e, eventualmente, poderia identificar as condutas dolosas de sonegação, fraude ou conluio. Entretanto, somente poderíamos afirmar que o contribuinte agiu dessa forma com o conhecimento do real fato gerador do tributo.

Na espécie, ocorreu apenas uma omissão de rendimentos, estribada em uma presunção legal relativa. Para qualificar a

multa, mister comprovar com elementos hábeis e idôneos o evidente intuito de fraude. Mera presunção da omissão de rendimentos a partir de depósitos bancários de origem não comprovada não justifica a qualificação da multa de ofício.

Dessa forma, incabível a aplicação da multa de ofício qualificada.

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

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

(...)

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

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

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

DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA – OMISSÃO DE RENDIMENTOS — ALEGAÇÃO DE QUE OS DEPÓSITOS BANCÁRIOS ERAM DE PROPRIEDADES DE TERCEIROS - NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DA ORIGEM DOS DEPÓSITOS, COM IDENTIDADE DE DATA E VALOR – INOCORRÊNCIA – A alegação de que os depósitos bancários eram recursos de terceiros não restou comprovada nos autos. Assim, ausente a comprovação da origem dos depósitos, com identidade de data e valor, deve-se manter o lançamento vergastado.

Recurso voluntário parcialmente provido.

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

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

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

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

Preliminares rejeitadas.

Recurso parcialmente provido.

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

OMISSÃO DE RENDIMENTOS - DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA - ARTIGO 42, DA LEI Nº. 9.430, DE 1996 - Caracteriza omissão de rendimentos a existência de valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

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

PRESUNÇÕES LEGAIS RELATIVAS - DO ÔNUS DA PROVA - As presunções legais relativas obrigam a autoridade fiscal a comprovar, tão-somente, a ocorrência das hipóteses sobre as

CA

quais se sustentam as referidas presunções, atribuindo ao contribuinte o ônus de provar que os fatos concretos não ocorreram na forma como presumidos pela lei.

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

Recurso parcialmente provido.

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

Tal qual concluiu a decisão recorrida, tenho como plenamente aplicável ao caso o Enunciado de Súmula nº 14 do Primeiro Conselho de Contribuintes (atual Súmula CARF nº 14), segundo o qual “*A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.*”

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

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

A decadência

Pois bem, como regra geral, o fato gerador do imposto de renda pessoa física é complexivo e tem seu marco temporal no dia 31 de dezembro de cada ano-calendário, contando-se, a partir dessa data, o prazo decadencial para a constituição de créditos tributários.

Tal raciocínio aplica-se ao caso em comento, haja vista que os rendimentos presumidamente omitidos pelo contribuinte, quando submetidos a lançamento de ofício, embora apurados mês a mês, conforme previsão do artigo 2º da Lei nº 7.713/88, sujeitam-se à tributação apenas na declaração de ajuste anual. Inteligência dos artigos 9º e seguintes da Lei nº 8.134/1990, especialmente do artigo 10, inciso I, do referido texto normativo.



Embora tenha me posicionado por alguns anos no sentido de que o fato gerador do imposto de renda das pessoas físicas, no caso da presunção de omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários sem origem comprovada, prevista no artigo 42 da Lei nº 9.430/96, é mensal, passei, a partir das sessões de setembro de 2008, a seguir a jurisprudência amplamente majoritária da Câmara Superior de Recursos Fiscais sobre a matéria, segundo a qual, também neste caso, o fato gerador do tributo ocorre em 31 de dezembro do ano-calendário.

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

Seguindo essa linha de raciocínio, os valores recolhidos e/ou devidos a título de antecipação, com suas respectivas bases de cálculo, devem compor as informações prestadas através da declaração de ajuste anual, aí sim se apurando o total de imposto devido no ano-calendário.

Assim, com relação à infração verificada no ano-calendário 1999, o tributo lançado tem como fato gerador o dia 31/12/1999.

Segundo a legislação e de acordo com a jurisprudência pacífica desta Corte Administrativa, o imposto de renda pessoa física é tributo sujeito ao regime do chamado lançamento por homologação, já que cabe aos contribuintes a apuração da base de cálculo do imposto e o recolhimento do montante devido, submetendo, posteriormente, esse procedimento à autoridade administrativa, que deverá, homologar ou não, expressa ou tacitamente, a atividade exercida pelo obrigado.

A homologação expressa, para os tributos sujeitos ao regime do lançamento por homologação, deve se dar no prazo de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador.

Ultrapassado esse prazo, sem ter sido lavrado lançamento de ofício pela autoridade administrativa, considera-se homologada tacitamente a atividade exercida pelo contribuinte e extinto o crédito tributário, nos termos do artigo 150, § 4º, do CTN, que prevê:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

(...)

§ 4º. Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.



O decurso do prazo de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador, implica na homologação tácita da atividade exercida pelo contribuinte e, em razão do instituto da decadência, previsto no artigo 156, inciso V, do CTN, extingue o crédito tributário.

Considerando que, no caso em apreço, o fato gerador do imposto de renda pessoa física (relativamente ao ano-calendário 1999) ocorreu em 31/12/1999 e diante do fato de que o sujeito passivo da obrigação tributária tomou ciência do auto de infração em 14/12/2005 (fls. 310, Volume II), concluo que a decadência impede a manutenção do lançamento no que se refere a tal período.

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

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

Entendo que a decisão recorrida merece ser confirmada.

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



Gonçalo Bonet Allage - Relator