



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº	11522.000048/2003-04
Recurso nº	153.142 Voluntário
Matéria	IRPF - Ex(s): 1996 a 1999
Acórdão nº	102-49.026
Sessão de	24 de abril de 2008
Recorrente	SÉRGIO DE OLIVEIRA CUNHA
Recorrida	2ª TURMA/DRJ-BELÉM/PA

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 1996, 1997, 1998, 1999

DECADÊNCIA - Tratando-se de lançamento por homologação (art. 150 do CTN), o prazo para a Fazenda Pública constituir o crédito tributário decai em 5 (cinco) anos contados da data do fato gerador. A ausência de recolhimento da prestação devida não altera a natureza do lançamento, já que o que se homologa é a atividade exercida pelo sujeito passivo.

Preliminar de decadência acolhida.

VERBA DE GABINETE PAGA AOS DEPUTADOS - DESVIO DE FINALIDADE DOS RECURSOS - INCIDÊNCIA DE IMPOSTO DE RENDA - A denominada verba de gabinete se constitui em meio necessário para que o parlamentar possa exercer seu mandato. Entretanto, constatado que os valores correspondentes aos repasses da cota de passagens e de correspondências não foram utilizados aos fins a que se destinavam, sendo utilizados pelo deputado para outras finalidades não autorizadas, tais valores transformam-se em rendimentos sujeitos à incidência do imposto de renda.

VERBA DE GABINETE PAGA AOS DEPUTADOS - UTILIZAÇÃO DIVERSA AOS FINES A QUE SE DESTINAVA - MULTA QUALIFICADA - INEXIGIBILIDADE - O fato do deputado não utilizar a verba de gabinete na finalidade para a qual se destinava, não caracteriza, por si só, evidente intuito de fraude tributária.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS NÃO JUSTIFICADOS - VALORES INFERIORES A DOZE MIL REAIS - INEXIGIBILIDADE - É incabível a exigência de crédito tributário constituído com base na movimentação financeira do contribuinte, quando a soma dos recursos de origem não comprovada não ultrapassar, no decorrer

do exercício, o valor de R\$ 80.000,00 e nenhum deles for superior a R\$ 12.000,00.

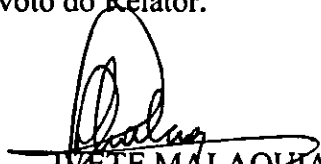
Preliminar de decadência acolhida.

Multa desqualificada.

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, ACOLHER a preliminar de decadência. Vencidos os Conselheiros Naury Fragoso Tanaka, Núbia Matos Moura e Silvana Mancini Karam, que não acolhem esta preliminar. Por maioria de votos, DESQUALIFICAR a multa. Vencidos os Conselheiros Silvana Mancini Karam e José Raimundo Tosta dos Santos que não a desqualifica e, no mérito, por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para excluir da base de cálculo a exigência referente aos depósitos bancários, nos termos do voto do Relator.


IVETE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO
Presidente


MOISÉS GIACOMELLI NUNES DA SILVA
Relator

FORMALIZADO EM: 05 JUN 2008

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: Alexandre Naoki Nishioka e Vanessa Pereira Rodrigues Domene.

Relatório

Trata-se de auto de infração caracterizado pelas seguintes matérias:

- a) omissão de rendimentos decorrente de repasse de cotas de passagens e de correspondências referente aos anos-calendário de 1996 a 1998, exigência esta com multa de 150%;
- b) omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários não comprovados, no ano de 1997, no valor de R\$ 150.467,77 e no ano de 1998 no valor de R\$ 8.639,32, referente ao ano de 1998, estes exigidos com multa de 75%.

O contribuinte foi cientificado do auto de infração de fls. 658 a 684 em 20-01-2004 (fl. 686).

Conforme se depreende dos itens 1 a 04 do auto de infração, este procedimento é continuidade de fiscalização anterior em que os parlamentares, entre os quais o recorrente, foram autuados pelo não oferecimento à tributação dos valores recebidos a título de ajuda de custo, extraordinários, parte da conta de telefone e, em alguns casos, de outros rendimentos não declarados. Cópia correspondente à autuação anterior constante das fls. 628 a 654.

Os repasses das cotas de passagens e de correspondências, assim como os depósitos bancários antes referidos, estão sendo tributados por meio do auto de infração de fls. 658 a 683, notificado ao contribuinte em 20-04-2003 (fl. 686).

O auto de infração de fls. 628 a 654, em relação ao procedimento referente às quotas de passagens e cota de correspondências, descreve minuciosamente o procedimento adotado pelo sujeito passivo, aplicando multa qualificada, sem especificar, todavia, em separado, quais os fatos que levaram à qualificação da multa.

O acórdão recorrido, por sua vez, somente faz menção à qualificação da multa no item 14 da fl. 733, "in verbis:"

"14. Exceção-se da regra do artigo 150 os casos mencionados no seu parágrafo 4º (dolo, fraude ou simulação), quando aí se aplica a regra o artigo 173, I do CTN, plenamente aplicável ao presente caso."

O acórdão de fls. 729 a 738 julgou parcialmente procedente o lançamento reconhecendo a decadência em relação ao ano-calendário de 1996, exercício de 1997, mantendo a exigência do crédito tributário em relação aos anos-calendário de 1997 e 1998.

Intimado do acórdão em 20-03-2006 (fl. 750), em 17-04-2006 o contribuinte protocolizou o recurso de fls. 751 a 784, destacando em síntese:

- (1) que tendo por norte o artigo 25 da Constituição Federal e os artigos 38 e 44 da Constituição Estadual do Acre, a Assembléia Legislativa aprovou a Resolução n.º 046/94, cujo artigo primeiro contém a seguinte redação:



"Art. 1º - Ficam assegurados aos Deputados Estaduais as vantagens concedidas aos Deputados Federais, quanto a passagens, correspondências e telefonia."

- (II) Se é assegurado aos Deputados Estaduais as vantagens concedidas aos Deputados Federais, há, então, que se analisar que vantagens têm os Deputados Federais, no que respeita a passagens, e como se processa o fornecimento e a comprovação das passagens dos Deputados Federais.
- (III) Com a finalidade de demonstrar como se processa o fornecimento e comprovação das passagens dos Deputados Federais, o recorrente trouxe aos autos a decisão referente ao Mandado de Segurança n.º 24.189-6, em que foi relator o Ministro Nélson Jobim, cuja decisão consta da fl. 793 dos autos.
- (IV) A partir da fl. 756, o recorrente passa a descrever as peculiaridades do Estado do Acre, dizendo que é muito diferente dos demais Estados da Federação, pois em alguns municípios e comunidades só se chega de barco, táxi aéreo e por meio de pequenos aviões fretados.
- (V) Diz o recorrente que ao se falar de despesas com passagens, no Estado do Acre, não se pode imaginar que está se falando dos demais Estados da Federação, atendidos por linhas aéreas regulares. No Acre, o transporte dá-se por pequenos aviões, táxi aéreo, barcos, "toyotas" e "jeeps" com equipamentos especiais.
- (VI) Que estes barcos, veículos terrestres, pequenos aviões e táxi aéreo têm que ser alugados e pagas as despesas de quem os dirige, custos estes suportados pelos Deputados, o que levou a Assembléia Legislativa a adotar um procedimento especial, assim descrito:

"...no início de cada mês, a Mesa Diretora informa à agência de viagens credenciada pela Assembléia Legislativa o valor da cota mensal de passagens a que, no mês, tem o parlamentar; e se o deputado não usa toda a sua quota com passagens aéreas, e a própria agência credenciada não tem condições de fornecer os transportes de que os Deputados necessitam, a agência, que já recebeu o valor da cota de passagem da Assembléia Legislativa, em vez de devolver à Assembléia a diferença entre o valor recebido e o valor das passagens fornecidas, devolve ao Deputado tal diferença para que ele pague diretamente as suas despesas de viagens pelo Estado. Tudo isso em razão de acordo verbal existente e usado desde há muitos anos entre a Mesa Diretora e as agências de turismo".

- (V) que o repasse da diferença entre o valor da cota de passagem a que tem direito o Deputado, assim como os repasses que lhes foram feitos pelas empresas franqueadas dos Correios, no que se refere às correspondências, não são, de forma alguma, rendimento do parlamentar.
- (VI) que tendo sido notificado em 20-01-03, o crédito tributário em relação ao ano de 1997, quando do lançamento, já estava extinto pela decadência.

(VII) que sendo menor de R\$ 12.000,00 (doze mil reais) os créditos bancários não comprovados no ano de 1998, em conformidade com o artigo 42, § 3º, II, da Lei nº 9.430, de 1996, tal exigência tributária não pode permanecer.

(VIII) que a multa de 150% aplicada ao recorrente em relação à alegada “omissão dos repasses das cotas de passagem e correspondência” é absolutamente insustentável, pois se tratam de meros adiantamentos feitos ao recorrente pelas agências de viagem e empresas franqueadas dos Correios.

(IX) que tanto a multa de 75%, quanto a de 150%, têm natureza confiscatória.

O recurso do contribuinte faz cotejo entre o procedimento adotado pela Assembléia Legislativa do Estado de São Paulo e do Acre e vem alicerçado em doutrina de Roque Carazza, acompanhado da jurisprudência especificada às fls. 793 a 806 e de cópia da Constituição do Estado do Acre.

É o relatório.



Voto

Conselheiro MOISÉS GIACOMELLI NUNES DA SILVA, Relator

O recurso é tempestivo, na conformidade do prazo estabelecido pelo artigo 33 do Decreto n.º 70.235 de 06 de março de 1972, está devidamente fundamentado e foi interposto por parte legítima, razão porque dele tomo conhecimento e passo ao exame do mérito.

A matéria, sob o aspecto jurídico, já é do conhecimento deste Colegiado que no Recurso n.º 150439, julgado em 12-09-2007, em que fui relator, em processo referente ao Estado de São Paulo, assim decidiu:

Ementa:

VERBA DE GABINETE PAGA AOS DEPUTADOS – NÃO INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE RENDA – A denominada verba de gabinete se constitui em meio necessário para que o parlamentar possa exercer seu mandato. A não exigência de prestação de contas das despesas correspondentes à referida verba é questão que diz respeito ao controle e a transparência da Administração. O fato de não haver prestação de contas, por si só, não transforma em renda aquilo que tem natureza indenizatória. As verbas de gabinete recebidas pelos Deputados e destinadas ao custeio do exercício das atividades parlamentares não se constituem em acréscimos patrimoniais, razão pela qual estão fora do conceito de renda, especificado no artigo 43 do CTN.

Recurso provido (Ac. 102-48737, j. 12-09-2007. Rel. Moisés Giacomelli Nunes da Silva.

Naquela oportunidade, decidi alicerçado nos seguintes fundamentos:

A inconformidade do contribuinte passa, obrigatoriamente, pela análise da natureza jurídica das verbas de gabinete recebidas pelos senhores deputados. Há que se identificar se se tratam de valores recebidos pelo trabalho ou para o trabalho. Os valores recebidos pelo trabalho se constituem rendimentos e estão sujeitos à incidência do Imposto de Renda. As importâncias recebidas para o trabalho, isto é, os recursos que são alcançados para que alguém possa executar determinada atividade, sem os quais não poderia desenvolvê-la da forma esperada, não se constituem em rendimentos, mas sim meios necessários ao exercício da função, do encargo ou do trabalho.”

Sem entrar no mérito político da decisão da Assembléia Legislativa do Estado de São Paulo de aprovar a Resolução 783, de 1997, cujo artigo 11 prevê a instituição do denominado “Auxílio Encargos Gerais de Gabinete de Deputado e Auxílio Hospedagem” destinado a cobrir gastos com o funcionamento e manutenção dos Gabinetes, hospedagens, combustível, lubrificantes, extração de cópias reprográficas, expedição de cartas e telegramas, assinaturas de jornais e revistas, fornecimento de materiais de escritório, impressão de livretos e tablóides parlamentares etc, periódicos e demais despesas inerentes ao pleno exercício das atividades parlamentares”, cabe perquirir se a referida verba tinha natureza indenizatória ou remuneratória.



Em regra, nas verbas de natureza indenizatória, a fonte que alcança os recursos necessários ao seu adimplemento exige prestação de contas. No caso dos autos, entretanto, no período em questão, apesar da Assembléia Legislativa mencionar que tais verbas destinavam-se ao pagamento das despesas inerentes ao exercício do mandato de Deputado Estadual (art. 11, § 2º, I a VII da Resolução 783, de 01 de julho de 1997), não exigia prestação de contas, exigência que somente iniciou a fazer a partir da Resolução nº 822, de 14 de dezembro de 2001, cujos artigos 1º e 2º, assim dispõem:

Resolução nº 822 de 14 de dezembro de 2001.

Art. 1º - A aplicação do Auxílio-Encargos Gerais de Gabinete de Deputado e Auxílio-Hospedagem, devidos mensalmente, destinados a cobrir gastos com o funcionamento e manutenção dos gabinetes, previstos nos artigos 1º, inciso I, alínea "I" e 8º da Resolução nº 776/96, com hospedagem e demais despesas inerentes ao pleno exercício das atividades parlamentares, a que se refere o artigo 11 da Resolução nº 783, de 1º de julho de 1997, obedecerá, doravante, o contido na presente Resolução.

Art. 2º - Toda despesa efetuada pelo gabinete de Deputado da assembléia Legislativa, de acordo com o artigo 11 da Resolução nº 783, de 1º de julho de 1997, deverá ser individual e adequadamente comprovada, sob pena de não ser ressarcida.

Para este relator, no momento em que os dispositivos legais acima transcritos exigem que todas as despesas correspondentes à aplicação da verba denominada "Auxílio-Encargos Gerais de Gabinete de Deputado e Auxílio-Hospedagem" devem ser de forma individual e adequadamente comprovada, sob pena de não ser ressarcida, não deixam dúvidas que se tratam de verbas de natureza indenizatória e não remuneratória.

Questão a ser enfrentada diz respeito à natureza jurídica do citado "auxílio" antes da Resolução nº 822, de 14 de dezembro de 2001, em que a Assembléia Legislativa do Estado de São Paulo não exigia a devida comprovação das despesas.

O fato da fonte que aporta os recursos não exigir a comprovação das despesas é suficiente para mudar a natureza jurídica dos valores correspondentes?

Entendo que a exigência ou não de comprovação das despesas não transforma em renda aquilo que não é renda. Se eu digo que a comprovação dos valores correspondentes aos meios necessários ao exercício de determinada atividade não se constitui em rendimentos, não será o fato da fonte que alcança os recursos, destinados ao mesmo fim, dispensar a respectiva comprovação, que tais valores se transformarão em renda, aqui entendida como riqueza nova, acréscimo patrimonial.

Ao apreciar a natureza jurídica da "verba de gabinete", o Supremo Tribunal Federal, no Recurso Extraordinário de nº 204.143-2, julgado em 25-03-97, em que foi relator o Ministro Octávio Gallotti, assentou que os subsídios dos Deputados Estaduais são fixados nos termos do artigo 27, § 2º, da Constituição Federal, na razão de, no máximo, 75% (setenta e cinco por cento) daquele estabelecido, em espécie, para os Deputados Federais, observados o que dispõem os artigos 39, § 4º, 57, § 7º, 150, III, § 2º, I.



O artigo 39, § 4º., da Constituição Federal, por sua vez, prevê que "o membro de Poder, o detentor de mandato eletivo, os Ministros de Estado e os Secretários Estaduais e Municipais serão remunerados exclusivamente por subsídio fixado em parcela única, vedado o acréscimo de qualquer gratificação, adicional, abono, prêmio, verba de representação ou outra espécie remuneratória, obedecido, em qualquer caso, o disposto no artigo 37, X e XI."

Os dispositivos constitucionais acima referidos, a exemplo do que já decidiu o Supremo Tribunal Federal, em especial nos fundamentos contidos na decisão do Ministro Sepúlveda Pertence, que ao suspender a segurança deferida no acórdão atacado por meio do Recurso Extraordinário n.º 204.143-2, afastou a tese de natureza remuneratória da denominada "verba de Gabinete", arriando sua decisão com a seguinte passagem que transcrevo:

"Que o caráter supostamente indenizatório da referida verba viesse a dissimular a indevida evasão do imposto de renda e a regra constitucional da equivalência dos tetos (CF, art. 37, XI) – segundo alega a impetração (fl. 43) – e, de sombra, a fraudar o limite de 75% da remuneração dos congressistas (art. 27, § 2º.) – é questão que diz apenas com a legitimidade do seu pagamento aos parlamentares estaduais em exercício."

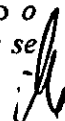
Tenho que a "verba de gabinete" se constitui nos meios necessários para que o parlamentar possa exercer seu mandato. A não exigência de prestação de contas da forma com que foi gasta a citada verba é questão que diz respeito ao controle e a transparência da Administração. Isto, todavia, não transporta a "verba de gabinete" do campo da indenização para o campo dos rendimentos caracterizados por acréscimo patrimonial.

Em certos casos, a Administração, por exemplo, quando paga diária com valor previamente fixado, pode exigir que o servidor comprove sua participação no evento, sem precisar o quanto foi gasto. Em tais hipóteses, se o servidor gastar mais do que o valor presumido como meio suficiente à finalidade a que se destina, não terá direito de reclamar a diferença. Entretanto, se o mesmo servidor que recebeu os recursos destinados à alimentação e, por qualquer razão, resolver ficar sem se alimentar, tais recursos não se transformarão em rendimentos para sobre eles incidir contribuição social, imposto de renda e reflexos no cálculo do valor da aposentadoria.

Nas palavras de Luigi Vittorio Berliri, citado por Roque Antonio Carrazza, em sua Obra Imposto sobre a Renda, 2ª. Edição, Ed. Malheiros, 2006, pág. 37,

"A renda tributável não pode ser constituída senão por uma nova riqueza, produzida do capital, do trabalho ou de um e outro conjuntamente, e que seja destacada de uma causa produtiva, conquistando uma autonomia própria e uma aptidão própria e independentemente para produzir concretamente outra riqueza."

Dito de outro modo, segundo o autor citado, "renda e proventos de qualquer natureza são acréscimos patrimoniais experimentados pelo contribuinte ao longo de um determinado período de tempo. Ou, se preferirmos, são o resultado positivo de uma subtração que tem por diminuendo os rendimentos brutos auferidos pelo contribuinte entre dois marcos temporais, e por subtraendo o total das deduções e abatimentos, que a Constituição e as leis que com ela se afirmam permitem fazer."



No exame do caso concreto ainda se pode considerar as disposições do artigo 11, § 2º, I a VII, da Resolução 783, de 1997, que instituiu a citada "verba de gabinete", "in verbis":

Art. 11 – Ficam instituídos os Auxílios-Encargos gerais de Gabinete de Deputado e Auxílio Hospedagem, devidos mensalmente, correspondentes a 1.250 (hum mil duzentos e cinqüenta) UPFs., destinados a cobrir gastos com o funcionamento e manutenção dos gabinetes, previstos nos artigos, 1º, inciso I, alínea "I" e 8º da Resolução nº 776/96, com hospedagem e demais despesas inerentes ao pleno exercício das atividades parlamentares.

...

§ 2º - Em razão da instituição do Auxílio de que trata o artigo 11, ficam cessados:

I – fornecimento de combustível e lubrificantes;

II – reembolso de despesas efetuadas com reparos de avarias mecânicas, inclusive com troca de peças e componentes, bem como de aquisição de combustível e lubrificantes;

III - impressão de livretos e tablóides parlamentares;

IV – extração de cópias reprográficas;

V - expedição de cartas e telegramas;

VI – fornecimento de materiais de escritório classificados como despesas de consumo, e

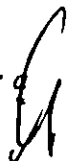
VII – assinaturas de jornais e periódicos.

Pelo que se depreende da norma ora transcrita, as despesas acima referidas são necessárias para que o parlamentar possa desempenhar o seu mandato. Assim, têm natureza indenizatória. Não é pelo fato da Casa Legislativa editar norma prevendo que o reembolso das referidas despesas seria feito, mensalmente, mediante valor fixo, que tais rubricas transportar-se-ão do campo da indenização para a esfera da remuneração.

Pelos fundamentos acima expostos, concluo que as verbas de gabinete recebidas pelos Senhores Deputados, destinadas ao custeio do exercício das atividades parlamentares, não se constituem em acréscimos patrimoniais, razão pela qual estão fora do conceito de renda especificado no artigo 43 do CTN.

No ponto em que o acórdão recorrido alicerçou sua tese no fundamento de que os Estados-Membros não têm competência para concederem isenção, entendo, com a devida vênia, que se faz necessário distinguir os conceitos de não incidência e de isenção. Só é possível conceder isenção em relação a tributo se houver uma regra-matriz de incidência tributária sobre o fato juridicamente qualificado. Não cabe falar em isenção do imposto de renda sobre o denominado "auxílio de gabinete", na medida que tais verbas não se inserem no conceito de subsídio de que tratam os artigos 27, § 2º. e 39, § 4º. da Constituição Federal, nem no conceito de renda do artigo 43 do CTN.

Pelo exposto, voto no sentido de DAR provimento ao recurso para afastar a exigência do crédito tributário."



Antes de entrar na análise do caso concreto, tendo por norte que o julgador deve valorizar e apreciar as provas dos autos, mas ao fazê-lo pode e deve servir-se da sua experiência e do que comumente acontece, para reflexão dos demais pares destaco que, em determinadas situações, as “verbas de gabinetes” guardam semelhança com os cartões de crédito corporativos conferido aos Ministros de Estados e a alguns servidores.

Os cartões de crédito corporativos foram criados no ano de 2001 para pagamento de despesas realizadas em serviço, como hotéis e passagens em viagens, tudo com a finalidade de dar maior transparência aos gastos da Administração Federal. Um dos problemas decorrentes do uso do cartão corporativo, que de certa forma tem alguma semelhança com o caso concreto, é que o servidor pode fazer saques em dinheiro.

Atualmente, segundo a imprensa, 7.145 servidores possuem cartão corporativo no governo federal, sendo que 99% dos portadores não ocupam altos cargos no governo. O volume dos gastos com cartão corporativo subiu de R\$ 33 milhões no ano de 2006 para 75,6 milhões no ano de 2007.

Segundo o Jornal Correio do Povo que circulou no dia 27-01-2008, os gastos feitos pela Ministra Matilde Ribeiro, no ano de 2007, em despesas com transporte, refeições e hotéis foram superior ao valor dos subsídios que os Ministros de Estados receberam durante todo o ano. Mais, da “FOLHA ON LINE”¹ transcrevo a seguinte passagem de notícia referente ao assunto:

“ (...)

Reportagem desta quarta-feira da Folha informa que os cartões do governo federal foram usados em 2007 para pagar despesas em loja de instrumentos musicais, veterinária, óticas, choperias, joalherias e free shop. Os dados são do Portal da Transparência, site do próprio governo. (...)

O assunto continuou ganhando notoriedade quando a imprensa, em 05/02/2008 divulgou que um segurança pessoal da filha do Presidente da República utilizou, nos últimos nove meses, o cartão corporativo para pagar despesas no valor de R\$ 55 mil, valor este gasto em munições, autopeças, combustível, materiais de construção, supermercados e livrarias.

A notícia dos gastos com cartão corporativo levou o Poder Executivo, no dia 06/02/2007 a editar Decreto limitando em 30% (trinta por cento) os saques em dinheiro por meio do cartão corporativo e proibindo a utilização deste para pagamento de despesas realizadas com diárias de viagem e reservas e emissão de bilhetes de passagens².

Não vejo problemas legais, nem éticos o fato de Ministro de Estado ou parlamentar gastar, no efetivo exercício de suas funções, valores previamente fixados. A representação política requer ação do agente que a exerce e ação resulta em gastos. O problema não está no fato de destinar verba, para o custeio das despesas inerentes ao cargo. O erro está na circunstância do agente político não utilizar os recursos para os fins a que se destinam. Isto também vale para a verba indenizatória dos senadores, no valor de R\$ 15 mil mensais,

¹ www.folha.com.br - Consulta realizada no dia 28-01-2008, às 22h.

² Fontes: Jornal Zero Hora. Porto Alegre, 06/02/2008, pág. 6.
Jornal Correio do Povo. Porto Alegre, 07/02/2008, Capa.

destinada a custear despesas nos estados, como aluguel de escritórios e transportes, que ao que parece também não se exige a respectiva comprovação dos gastos.

Não é crível que uma sociedade possa admitir que, a pretexto de despesas necessárias ao exercício, o agente político use recursos públicos para pagar despesas em lojas de instrumentos musicais, veterinária, joalherias, óticas, choperias e free shop. Tal procedimento, à toda evidência, revela desvio de recursos públicos e gera incidência do artigo 43, § 1º, do CTN, que assim dispõe:

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção. (AC) (Parágrafo acrescentado pela Lei Complementar nº 104, de 10.01.2001, DOU 11.01.2001)

Aos fatos narrados neste processo, em que os valores correspondentes às passagens e correspondências, tanto na agência de viagens quanto de correios, não se aplica ao meu entendimento de que as “verbas de gabinete” não se constituem em rendimentos dos parlamentares.

A circunstância do recorrente, na condição de Deputado Estadual, por força do art. 1º da Resolução 046/94, da Assembléia Legislativa do Estado do Acre, ter assegurado as mesmas vantagens concedidas aos Deputados Federais, quanto a passagens, correspondências e telefonia, observado o valor da quota correspondente, não quer dizer que, em não utilizando a integralidade do valor, passe a fazer jus à diferença, em moeda corrente.

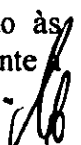
São notórias as dificuldades de locomoção no Estado do Acre. Tem razão o recorrente quando afirma que em determinadas localidades somente é possível chegar de barco ou com pequenos aviões. Entretanto, a interpretação que deve ser feita da Resolução nº 046/92, da Assembléia Legislativa do Estado do Acre, é que as despesas de transporte a qual se refere não inclui transporte particular, custeado pelo próprio Deputado. Tais despesas somente contemplam o transporte público regular. Isso tanto é verdadeiro que os recursos eram remetidos às agências de viagens, em que a regra é a aquisição de passagens por meio do transporte regular e a exceção é o transporte particular. Não conheço situação de nenhum Deputado Federal, inclusive do Acre, que não utilizando sua quota correspondente a passagens e correios, tenha recebido a diferença em moeda corrente. No entanto, em relação ao Senado, não tenho conhecimento se os Senadores, que recebem os recursos em moeda corrente, estão obrigados a comprovar a utilização dos mesmos.

Em relação ao ponto em que o recorrente questiona que, se a Assembléia Legislativa tivesse concedido adiantamento, tais valores não poderiam ser tributados para fins do imposto de renda, esclareço que o referido entendimento aplica-se ao valor efetivamente utilizado, sendo que a diferença não utilizada, caso não devolvida, quando não possuir natureza indenizatória, sujeita-se à incidência do imposto sobre a renda.

Por tais razões, neste ponto, nego provimento ao recurso.

DA MULTA QUALIFICADA:

Ainda que o auto de infração em julgamento seja genérico em relação às circunstâncias que resultaram na qualificação da multa, podendo ser aplicado indistintamente



qualquer Deputado Estadual do Acre, tenho que o recorrente compreendeu que a qualificação deu-se em virtude de ficar para si a diferença da quota correspondente a passagens e correspondência.

Em relação a este ponto, tenho que a intenção do sujeito passivo deve ser avaliada em dois momentos:

- a) quando fica para si com a diferença correspondente às passagens e correspondências não utilizadas;
- b) quando não declara em seu imposto de renda os valores correspondentes à diferença das quais se apropriou.

No primeiro momento, isto é, quando o Deputado, quer por erro de direito, quer mediante fraude, não devolve a diferença correspondente às passagens aéreas e correspondências não utilizadas, não se pode dizer que está agindo com a intenção dolosa de ocultar ou retardar o conhecimento de um fato gerador do imposto de renda. A intenção do agente, neste momento, caso não caracterizada situação de erro de direito, é de fraudar quem lhe alcançou os recursos, no caso a Assembléia do Estado do Acre. Ainda que se admita que o sujeito passivo agiu mediante fraude para apropriar-se dos valores correspondentes à diferença com despesas de passagem e correspondências, sua intenção, no momento em que está cometendo a alegada fraude para apropriar-se indevidamente dos recursos, não está voltada a ocultar ou retardar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária.

O caso dos autos pode ser comparado à situação de alguém que tenha recebido diárias para fazer determinado curso e, sem participar do evento, apresenta notas fiscais “frias” para justificar despesa que não ocorreu. A intenção do agente, no momento da ação, não é sonegar tributo, mas sim apropriar-se de recursos que não lhes pertence.

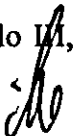
No segundo momento, caracterizada a situação em que o agente, mediante procedimento irregular, obteve determinada receita e não declarou ao imposto de renda, não se pode dizer que esta omissão, frente ao fisco, possa ser caracterizada como atitude dolosa com a intenção de ocultar ou retardar a ocorrência do fato gerador correspondente à exigência do crédito tributário.

No caso dos autos, o fato do recorrente ter agido mediante procedimento irregular para obter para si os valores que deveria ter restituído à Assembléia Legislativa, caracteriza fraude que se situa fora do campo tributário, razão pela qual afasto a multa qualificada, aplicada em relação aos valores correspondentes à diferença de passagens e correspondências.

I – Da decadência como forma de extinção do crédito tributário.

Para que se compreenda o instituto da decadência como uma das formas de extinção do crédito tributário faz-se necessário entender a constituição deste. Não se pode falar em extinção do crédito tributário sem compreender sua constituição.

A constituição do crédito tributário está prevista no Livro Segundo, Título II, Capítulo II, do Código Tributário Nacional, cujo artigo 142 prevê, “in verbis:”



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 cabível³.

Embora o art. 142 do CTN atribua privativamente à autoridade administrativa a prerrogativa de constituir o crédito tributário pelo lançamento, o art. 150 previu o lançamento por homologação, que ocorre em relação aos tributos cuja legislação atribui ao sujeito passivo o dever de realizar os atos necessários para apurar o montante devido e realizar o pagamento, sem prévio exame da fiscalização. O lançamento por homologação se concretiza no momento em que o sujeito passivo: **a)** identifica a ocorrência do fato gerador; **b)** determina a matéria tributável e **c)** calcula o montante do tributo devido, com obrigação de realizar o pagamento.

Existindo sujeito passivo, matéria tributável, identificação da regra-matriz de incidência tributária e cálculo do tributo devido, tem-se os elementos essenciais do lançamento. O pagamento do tributo devido não integra a essência do lançamento. O crédito tributário, resultante do lançamento por homologação, existirá ainda que o tributo não seja pago. O pagamento é ato jurídico que ocorre num segundo momento para extinguir o que foi constituído em momento anterior. O pagamento, no caso concreto, pode ser comparado com a sentença proferida na ação de resolução contratual que extingue o contrato celebrado entre as partes. Extinto o contrato, as obrigações decorrentes do liame jurídico existente entre os contratantes desaparecem com a sentença resolutória⁴. Em relação aos tributos dá-se o mesmo. Efetuado o pagamento, extingue-se o crédito tributário.

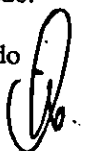
Quando se fala em constituição e extinção do crédito tributário é preciso identificar o momento da sua constituição e o momento da sua extinção.

- a) No momento da constituição do crédito tributário, no lançamento por homologação, o sujeito passivo apura a ocorrência do fato gerador, a matéria tributável e calcula o valor do imposto devido.
- b) No momento da extinção do crédito tributário tem-se o pagamento do tributo correspondente.

Nos casos de lançamento por homologação, este se consuma quando o sujeito passivo apura a ocorrência do fato gerador, identifica a matéria tributável e calcula o valor devido, com obrigação de realizar o pagamento, independentemente de intimação do sujeito ativo. O pagamento é mera causa de extinção do crédito tributário. Só se extingue o que existe.

³ O CTN prevê três modalidades de lançamentos que se distinguem pela medida da participação do sujeito passivo. (i) O lançamento de ofício, no qual toda a atividade é desenvolvida pela autoridade fiscal. (ii) O lançamento por declaração, no qual o sujeito passivo apresenta uma declaração contendo as informações sobre a matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação, que fica a cargo da autoridade fiscal definir o montante devido e notificar o sujeito passivo para efetuar o pagamento. E por fim, (iii) o lançamento por homologação, no qual o contribuinte desenvolve toda a atividade apuratória do valor do tributo devido e realiza o pagamento, ficando a cargo da autoridade fiscal a posterior verificação dessa atividade e, se for o caso, sua respectiva homologação.

⁴ A sentença decorrente da ação de resolução contratual tem eficácia constitutiva negativa. Ver artigo 475 do Código Civil.



Primeiro o crédito tributário precisa ser constituído para depois, num segundo momento, por meio de causa externa, caracterizada pelo pagamento, ser extinto⁵.

Se o contribuinte, por exemplo, apresentar Declaração de Ajuste Anual com imposto a pagar, tal fato se constitui lançamento por homologação. Apresentada Declaração de Ajuste Anual, no caso de pessoa física⁶, ou DCTF, no caso de pessoa jurídica, e apurado o montante do imposto devido, o lançamento, independentemente de pagamento, está perfeito. Se o pagamento não for realizado, não se fará novo lançamento, pois o crédito tributário já está constituído. Em tais casos, cabe à Procuradoria da Fazenda Nacional intimar o contribuinte para realizar o pagamento, sob pena de inscrição em dívida ativa e execução.⁷

Verificada a existência de evento qualificado pela norma de exigência tributária, nos tributos sujeitos a lançamento por homologação⁸, cabe ao sujeito passivo apurar a matéria tributável, o montante do tributo devido e o responsável pelo pagamento, no caso o próprio sujeito passivo. O pagamento do imposto devido é algo que se encontra fora do lançamento. É causa de extinção daquilo que foi validamente constituído.

A homologação feita pela autoridade fiscal diz respeito à atividade realizada pelo contribuinte para apurar o montante devido. Não se pode confundir homologação do lançamento, com o pagamento do crédito. O que se homologa é o lançamento e não o pagamento feito pelo sujeito passivo. O fato de haver ou não pagamento não altera a tipicidade do lançamento.

Para confirmar a assertiva de que a incidência da norma que prevê o lançamento por homologação não está condicionada a necessidade de pagamento prévio, basta citar a hipótese de o contribuinte, que embora cumpra o dever legal de apurar o *quantum debeatur*,

⁵ Além do pagamento, há outras causas de extinção do crédito tributário previstas no artigo 156 do CTN. Entretanto, interessa-nos, neste momento, apenas o pagamento.

⁶ Encerrado o ano-calendário, a pessoa física, apura os rendimentos e as despesas dedutíveis e calcula o valor do imposto devido, informando tal fato à Receita Federal por meio da Declaração de Ajuste Anual. Ao apresentar a Declaração de Ajuste Anual, com imposto a pagar ou a restituir, o lançamento se consuma, tanto isto é verdadeiro que a fiscalização, para exigir o tributo não necessita lavrar auto de infração, bastando encaminhar as informações prestadas pelo contribuinte para que a Procuradoria da Fazenda Nacional proceda a inscrição em dívida ativa, com posterior execução.

⁷ Ver artigos 47 e 74, §§ 7º e 8º da Lei nº 9.430, de 1996.

Art. 47. A pessoa física ou jurídica submetida à ação fiscal por parte da Secretaria da Receita Federal poderá pagar, até o vigésimo dia subsequente à data de recebimento do termo de início de fiscalização, os tributos e contribuições já declarados, de que for sujeito passivo como contribuinte ou responsável, com os acréscimos legais aplicáveis nos casos de procedimento espontâneo. (Redação dada ao artigo pela Lei nº 9.532, de 10.12.1997, DOU 11.12.1997, conversão da Medida Provisória nº 1.602, de 14.11.1997, DOU 17.11.1997).

Art. 74....

§ 7º Não homologada a compensação, a autoridade administrativa deverá cientificar o sujeito passivo e intimá-lo a efetuar, no prazo de 30 (trinta) dias, contado da ciência do ato que não a homologou, o pagamento dos débitos indevidamente compensados. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 10.833, de 29.12.2003, DOU 30.12.2003 - Ed. Extra).

§ 8º Não efetuado o pagamento no prazo previsto no § 7º, o débito será encaminhado à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional para inscrição em Dívida Ativa da União, ressalvado o disposto no § 9º. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 10.833, de 29.12.2003, DOU 30.12.2003 - Ed. Extra).

⁸ São exemplos de tributos sujeitos a lançamentos por homologação os rendimentos decorrentes de ganho de capital na alienação de bens; rendimentos provenientes de aplicação financeiras, pagamentos de lucros e juros a não residentes no país etc.

conclui que não há nada a ser pago, como ocorre, por exemplo, na compensação de prejuízos fiscais, e nas hipóteses de isenção e imunidade.

Nesse contexto, se o contribuinte, por exemplo, estiver sob o abrigo de uma imunidade ou isenção de IPI, onde não ocorre nenhum pagamento, tendo em vista que o imposto sequer é destacado em nota fiscal, tal fato (a inexistência de pagamento) não impede que o fisco homologue expressamente a *atividade* à qual o sujeito passivo está obrigado por lei (como a emissão de notas fiscais, classificação fiscal dos produtos, escrituração de livros e apuração do tributo devido, se for o caso); ou então que, na ausência de homologação expressa, se opere a homologação tácita pelo decurso do prazo previsto no § 4º do art. 150, do CTN.

Igualmente existe atividade a ser homologada nas hipóteses de verificação de prejuízo fiscal, quando não é apurado IRPJ e CSLL devidos, por ausência de lucro tributável.

No caso do imposto de renda pessoa física, o sujeito passivo, ao término de cada ano-calendário, apresenta Declaração de Ajuste Anual. Nos casos em que o contribuinte não apurar nenhum imposto a pagar, mesmo assim a Fiscalização irá homologar sua declaração. Isto, conforme já afirmei, demonstra que o que se homologa é a atividade praticada pelo sujeito passivo e não eventual pagamento realizado⁹.

O pagamento, volto a repetir, é causa de extinção do tributo decorrente da atividade correspondente ao lançamento por homologação praticado pelo contribuinte.

Quer o sujeito passivo tenha apurado ou não imposto a pagar; quer o contribuinte tenha pago ou não o tributo que eventualmente tenha apurado, o prazo decadencial para o lançamento em face de eventuais omissões, ou o prazo prescricional¹⁰ para cobrança do que foi declarado, sempre terá como marco a data da ocorrência do fato gerador. Neste ponto, tenho que a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, que somente admite a contagem do prazo decadencial pelo artigo 150, § 4º, do CTN nos casos em que houver pagamento antecipado, merece ser revista, pois tal tese não apresenta solução para as situações em que o contribuinte faz o lançamento e apura prejuízo, para ser compensado no período seguinte. A jurisprudência da citada Corte também não resolve, de forma adequada, os casos em que a pessoa física apresenta Declaração de Ajuste Anual, sem imposto a pagar ou com direito a restituição.

Na linha das razões de decidir até aqui expostos, são dignos de destaque os fundamentos do ilustre Conselheiro Nelson Mallmann, extraído do acórdão nº 104-20.071:

(...) Como, também, refuto o argumento daqueles que entendem que só pode haver homologação se houver pagamento e, por consequência,

⁹ ZUUDI SAKAKIHARA, ao comentar sobre o objeto da homologação, assim se posiciona: "Cumpre recordar, porém, que o objeto da homologação é a atividade do sujeito passivo no sentido de determinar e quantificar a prestação tributária. Assim, não será alcançada pelos efeitos da homologação, expressa ou ficta, a operação que não foi concluída nesse procedimento. Isso pode ocorrer em relação àqueles tributos, cuja apuração, para fins de antecipação do pagamento, abrange inúmeras operações, cada uma das quais constituem, por si, fato gerador do imposto, como no caso do ICMS e do IPI, por exemplo". In "Código Tributário Nacional", coordenador Vladimir Passos de Freitas, ed. RT, p. 150.

¹⁰ Segunda Câmara Leal. "...A decadência e a prescrição apresentam um ponto de contacto, que as assemelha: ambas se fundam na inércia continuada do titular durante um certo lapso de tempo, e tem, portanto, como fatores operantes a inércia e o tempo". (CÂMARA LEAL, Antônio Luiz da... Da Prescrição e da Decadência - atualizada por José de Aguir Dias - FORENSE - Rio de Janeiro - 2a. Edição - número seqüencial: 00881 - pág. 114).

como o lançamento efetuado pelo fisco decorre da falta de recolhimento de imposto de renda, o procedimento fiscal não estaria no campo da homologação, deslocando-se para a modalidade de lançamento de ofício, sujeito sempre à regra geral de decadência do art. 173 do CTN.

É fantasioso. Em primeiro lugar, porque não é isto que está escrito no caput do art. 150 do CTN, cujo comando não pode ser sepultado na vala da conveniência interpretativa, porque, queiram ou não, o citado artigo define com todas as letras que "o lançamento por homologação (...) opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa."

O que é passível de ser ou não homologado é a atividade exercida pelo sujeito passivo, em todos os seus contornos legais, dos quais sobressaem os efeitos tributários. Limitar a atividade de homologação exclusivamente à quantia paga significa reduzir a atividade da Administração Tributária a um nada, ou a um procedimento de obviada absoluta, visto que toda quantia ingressada deveria ser homologada e, a contrário sensu, não homologando o que não está pago.

Em segundo lugar, mesmo que assim não fosse, é certo que a avaliação da suficiência de uma quantia recolhida implica, inexoravelmente, no exame de todos os fatos sujeitos à tributação, ou seja, o procedimento da autoridade administrativa tendente à homologação fica condicionado ao "conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, na linguagem do próprio CTN.

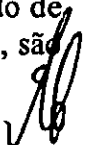
Faz-se necessário lembrar, que a homologação do conjunto de atos praticados pelo sujeito passivo não é atividade estranha a fiscalização federal.

Ora, quando o sujeito passivo apresenta declaração com prejuízo fiscal num exercício e a fiscalização reconhece esse resultado para reduzir matéria a ser lançada em período subsequente, ou no mesmo período-base, ou na área do IPI, com a apuração de saldo credor num determinado período de apuração, o que traduz inexistência de obrigação a cargo do sujeito passivo. Ao admitir tanto a redução na matéria lançada como a compensação de saldos em períodos subsequentes, estará a fiscalização homologando aquele resultado, mesmo sem pagamento.

(...)

I.a) Do aspecto temporal do fato gerador:

Os fatos geradores das obrigações tributárias são classificados como instantâneos ou complexivos. O fato gerador instantâneo, como o próprio nome revela, dá nascimento à obrigação tributária pela ocorrência de um acontecimento, sendo este suficiente por si só (imposto de renda na fonte, ganho de capital na alienação de bens, rendimentos decorrentes de aplicações no mercado financeiro etc). Em contraposição, os fatos geradores complexivos são aqueles que se completam após o transcurso de um determinado período de tempo e abrangem um conjunto de fatos e circunstâncias que, isoladamente considerados, são



destituídos de capacidade para gerar a obrigação tributária exigível. Este conjunto de fatos se corporifica, depois de determinado lapso temporal, em um fato imponível. Exemplo clássico de tributo que se enquadra nesta classificação de fato gerador complexo é o imposto de renda da pessoa física, apurado no ajuste anual.

O fato gerador da obrigação tributária é o marco inicial do prazo decadencial. Diferença, todavia, deve ser observada em relação aos fatos geradores instantâneos, em que o marco inicial do prazo decadencial se dá na data do evento jurídico eleito pelo legislador e os fatos geradores complexivos, nos quais o evento que interessa à exigência da obrigação tributária só se consuma em determinada data, como se fosse a linha de chegada de uma maratona. No decorrer do percurso se tem inúmeros passos, mas para efeito de vitória só é considerado um único passo, qual seja, o passo dado pelo maratonista que primeiro atingir a linha de chegada.

1.b) Das modalidades de lançamento:

O Código Tributário Nacional, nos artigos 147, 149 e 150 prevê, respectivamente, o lançamento por declaração, o lançamento de ofício e o lançamento por homologação.

O lançamento por declaração dá-se quando a lei atribui ao sujeito passivo ou a terceiro a obrigação de prestar informações para que o sujeito ativo, com base nas informações prestadas pelo contribuinte, apure o montante do imposto devido.

Temos como exemplo de lançamento por declaração a sistemática de pagamento do Imposto de Renda do exercício de 1993, em que os contribuintes preenchiam a Declaração do Imposto de Renda Pessoa Física, mas não efetuavam apuração ou recolhimento do imposto devido. Para pagamento do tributo, os sujeitos passivos aguardavam o recebimento de Notificação de Lançamento, em que constava o valor do débito calculado pela autoridade administrativa. Caracteriza, também, lançamento por declaração o mecanismo do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR empregado até 1996, no qual o proprietário informava a extensão de sua propriedade e a produção nela obtida em formulário (declaração) especialmente destinado a este fim, de maneira que a Receita Federal, com base nestes dados, promovia a emissão da Notificação de Lançamento.

No lançamento por homologação o sujeito passivo é quem verifica a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determina a matéria tributável e calcula o montante do tributo devido. Neste caso, a lei atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa.

Exemplos de lançamentos por homologação são o Imposto de Renda na Fonte, o Imposto de Renda proveniente de ganho obtido na alienação de bens, o atual Imposto de Renda Pessoa Física etc.

O lançamento de ofício ocorre na hipótese de haver uma omissão ou inexatidão do contribuinte em relação às atividades que deveria cumprir, de maneira que a autoridade efetuará o lançamento, via de regra, com a aplicação de penalidade administrativa.

Cabe ressaltar que não há tributo cujo regime de lançamento seja o “de ofício”, originalmente. O lançamento de ofício é efetuado de forma residual em relação a tributos cujo regime é o “por declaração” ou “por homologação” e em que tenha havido irregularidade no

mecanismo de apuração ou recolhimento por parte do contribuinte, demandando a intervenção da autoridade administrativa no sentido de efetuar um lançamento “complementar” em relação ao período de apuração.

Em síntese, considerando que o imposto de renda encontra-se entre os tributos cuja legislação atribui ao sujeito passivo o dever de apurar o montante devido e antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, dito tributo, como já referido anteriormente, amolda-se à sistemática de lançamento por homologação, onde a contagem do prazo decadencial, salvo os casos de dolo, fraude e simulação¹¹, encontra respaldo no § 4º do artigo 150, do CTN, hipótese na qual os cinco anos têm como termo inicial a data da ocorrência do fato gerador.

Verificado que o caso dos autos tem por objeto a exigência de tributo sujeito a lançamento por homologação, em que o prazo decadencial de cinco anos, para a constituição de eventual crédito pelo Fisco, deve ser contado de acordo com o disposto no artigo 150, parágrafo 4º do CTN, ou seja da ocorrência do fato jurídico tributário, considerando que a notificação do lançamento ocorreu em 20/01/2003, reconheço a decadência dos créditos tributários exigidos, cujos fatos geradores ocorreram em data anterior a 01/01/1998.

Assim, em face da decadência, afasta-se a exigência correspondente à omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários no ano de 1997, cuja multa, especificada no auto de infração, foi de 75%, bem como a exigência do crédito tributário referente a omissão de rendimentos recebidos de pessoas jurídicas, no ano de 1997, cuja qualificadora da multa foi afastada.

Dos depósitos não justificados no ano de 1998.

No ano de 1998, o montante dos depósitos, sem comprovação de origem, foi de R\$ 8.639,32, incidindo aqui as disposições do artigo 42, § 3º, II, da Lei nº 9.430, de 1996, “in verbis”:

¹¹ Nos casos de dolo, fraude e simulação a data do fato gerador deixa de ser o marco inicial da decadência e passa a prevalecer a regra do artigo 173, I, do CTN, isto é, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetivado. Nesta linha segue doutrina de Luciano Amaro:

“A segunda questão diz respeito à ressalva dos casos de dolo, fraude ou simulação.... Em estudo anterior, concluímos que a solução é aplicar a regra do artigo 173, I. Essa solução não é boa, mas continuamos não vendo outra, *de lege lata*. A possibilidade de o lançamento poder ser feito a qualquer tempo é repelida pela interpretação sistemática do Código Tributário Nacional (art. 156, V, 173, 174, 195, parágrafo único). Tomar de empréstimo prazo do direito privado também não é solução feliz, pois a aplicação supletiva de outra regra deve, em primeiro lugar, ser buscada dentro do próprio subsistema normativo, vale dizer, dentro do Código. Aplicar o prazo geral (5 anos, do art. 173) contado após a descoberta da prática dolosa, fraudulenta ou simulada igualmente não satisfaz, por protrair indefinitivamente o início do lapso temporal. Assim, resta aplicar o prazo de cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido feito. Melhor seria não ter criado a ressalva. (AMARO, Luciano, citado por Leandro Paulsen, in, Direito Tributário Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência. Ed. Livraria do Advogado, 6ª Edição. Porto Alegre, 2004. p. 1010).

Na mesma linha dos fundamentos anteriormente expostos segue a doutrina de Sacha Calmon Navarro Coelho, para quem “em ocorrendo fraude, ou simulação, devidamente comprovados pela Fazenda Pública, imputáveis ao sujeito passivo, da obrigação tributária do imposto sujeito a ‘lançamento por homologação’, a data do fato gerador deixa de ser o dia inicial da decadência. Prevalece *o dies a quo* do art. 173, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetivado.” (In. Liminares e Depósitos Antes do Lançamento por Homologação – Decadência e Prescrição, 2ª. ed. Dialética, 2002, p. 16).

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. O valor das receitas ou dos rendimentos omitidos será considerado auferido ou recebido no mês do crédito efetuado pela instituição financeira.

§ 2º. Os valores cuja origem houver sido comprovada, que não houverem sido computados na base de cálculo dos impostos e contribuições a que estiverem sujeitos, submeter-se-ão às normas de tributação específicas, previstas na legislação vigente à época em que auferidos ou recebidos.

§ 3º. Para efeito de determinação da receita omitida os créditos serão analisados individualizadamente, observado que não serão considerados:

I - os decorrentes de transferências de outras contas da própria pessoa física ou jurídica;

II - no caso de pessoa física, sem prejuízo do disposto no inciso anterior, os de valor individual igual ou inferior a R\$ 1.000,00 (mil reais), desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R\$ 12.000,00 (doze mil reais).

Por força do artigo 4º da Lei nº 9.481, de 1997, os valores acima previstos passaram a ser de R\$ 12.000,00 (doze mil reais) e R\$ 80.000,00 (oitenta mil reais), respectivamente. Assim, considerando que no ano de 1998 o valor dos depósitos bancários não justificados é de R\$ 8.639,32, afastado do lançamento o crédito tributário exigido do contribuinte com base na sua movimentação financeira no ano de 1998.

ISSO POSTO, voto no sentido de **ACOLHER** a **PRELIMINAR** de **DECADÊNCIA** em relação ao ano-calendário de 1997 e, no **MÉRITO**, **DAR PROVIMENTO PARCIAL** ao recurso para desqualificar a multa e afastar a exigência do crédito tributário no valor de R\$ 2.375,81 (fl. 682), constituído com base em depósitos bancários não justificados.

É o voto.

Sala das Sessões-DF, em 23 de abril de 2008.


MOISÉS GIACOMELLI NUNES DA SILVA