



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
QUARTA CÂMARA**

Processo nº 13851.000904/2006-60
Recurso nº 157.628 Voluntário
Matéria IRPF
Acórdão nº 104-23.659
Sessão de 17 de dezembro de 2008
Recorrente KELLY CRISTINA DINIZ BICALHO
Recorrida 7ª TURMA/DRJ - SÃO PAULO/SP II

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2001

DECADÊNCIA - AJUSTE ANUAL - LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - Sendo a tributação das pessoas físicas sujeita a ajuste na declaração anual e independente de exame prévio da autoridade administrativa, o lançamento é por homologação, hipótese em que o direito de a Fazenda Nacional lançar decai após cinco anos, contados de 31 de dezembro de cada ano-calendário questionado.

SANÇÃO TRIBUTÁRIA - MULTA QUALIFICADA - JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO - EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - A evidência da intenção dolosa exigida na lei para a qualificação da penalidade aplicada há que aflorar na instrução processual, devendo ser inconteste e demonstrada de forma cabal. A prestação de informações ao fisco, divergentes de dados levantados pela fiscalização, a movimentação bancária desproporcional aos rendimentos declarados, mesmo de forma continuada, bem como a apuração de depósitos bancários em contas de titularidade do contribuinte não justificados, independentemente 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, já que ausente conduta material bastante para sua caracterização.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por
KELLY CRISTINA DINIZ BICALHO. *fu*

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencido o Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa, que não acolhia a decadência, embora desqualificasse a multa de ofício.


MARIA HELENA COTTA CARDOZO

Presidente


NELSON MALLMANN

Relator

FORMALIZADO EM: 16 FEV 2009

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Heloísa Guarita Souza, Rayana Alves de Oliveira França, Antonio Lopo Martinez, Pedro Anan Júnior e Gustavo Lian Haddad.

Relatório

KELLY CRISTINA DINIZ BICALHO contribuinte inscrita CPF/MF sob o nº 766.702.876-15 com domicílio fiscal no Município de Matão, Estado de São Paulo, a Av. Bortolo Biava, nº 20, apto 31 B, jurisdicionada a DRF em Araraquara - SP, inconformado com a decisão de Primeira Instância de fls. 221/245, prolatada pela Sétima Turma de Julgamento da DRJ em São Paulo – SP II, recorre, a este Primeiro Conselho de Contribuintes, pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 253/281.

Contra a contribuinte foi lavrado, em 11/08/06, Auto de Infração – Imposto de Renda Pessoa Física (fls. 164/168), com ciência através de AR em 18/08/06 (fls. 183), exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de R\$ 1.661.744,53 (padrão monetário da época do lançamento do crédito tributário), a título de imposto de renda pessoa física, acrescidos da multa de lançamento de ofício qualificada de 150% e dos juros de mora de, no mínimo, 1% ao mês, calculado sobre o valor do imposto de renda relativo ao exercício de 2001, correspondente ao ano-calendário de 2000.

A exigência fiscal em exame teve origem em procedimentos de fiscalização de Imposto de Renda, onde a autoridade lançadora entendeu haver omissão de rendimentos caracterizada por valores creditados em contas de depósitos ou de investimento, mantidas nas instituições financeiras, em relação aos quais o contribuinte, regularmente intimado, não comprovou, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações, conforme demonstrativos e descrição dos fatos anexos. Infração capitulada no artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996; artigo 4º da Lei nº 9.481, de 1997 e artigo 1º da Lei nº 9.887, de 1999.

O Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, responsável pela constituição do crédito tributário, esclarece, ainda, através da Descrição dos Fatos de fls. 169/178, entre outros, os seguintes aspectos:

- que a contribuinte apresentou declaração de rendimentos, para o período em questão, com rendimentos totais no montante de R\$ 144.673,35;

- que já sua movimentação financeira, conforme informação constante nos sistemas informatizados da SRF, fornecida pelas respectivas instituições bancárias quando da apresentação da DCPMF, teria chegado à casa de R\$ 1.050.543,23, ou seja, mais de sete vezes o total de rendimentos declarados ao fisco;

- que se observe que, além deste fato, a contribuinte omitiu, em sua declaração de rendimentos, rendimentos oriundos de aplicações financeiras, pois informou ter recebido R\$ 13.813,55, enquanto, nos sistemas da SRF, consta o valor de R\$ 66.582,00 (informação de DIRF);

- que conforme se observa no Termo de Início de Fiscalização, o Setor de Fiscalização da Delegacia da Receita Federal em Araraquara solicitou à contribuinte dentre outros documentos, a apresentação dos extratos bancários relativos ao período de 01/01/2000 a 31/12/2000 (fls. 05);

- que não tendo sido atendido ao referido termo, em 03/06/2005, dando continuidade aos trabalhos, foi lavrado Termo de reintimação Fiscal (fls. 06/07), por meio do qual a contribuinte foi reintimada a apresentar os documentos elencados no Termo de Início de Fiscalização, inclusive os extratos bancários de suas contas-correntes;

- que em 29/07/2005, a fiscalizada apresentou, às fls. 18/24, cópia de Liminar Judicial impedindo que o fisco exigisse da própria contribuinte ou das respectivas instituições financeiras, seus extratos bancários;

- que a partir daí, em estrito cumprimento à determinação judicial, este fisco passou apenas a lavrar termos com o objetivo de manter a situação de não espontaneidade da fiscalizadas, no aguardo do julgamento do mérito da ação impetrada pela contribuinte (fls. 25/28);

- que, em 26/10/2005, recebemos nesta Delegacia, o Ofício nº 670/2005 da 1ª Vara Federal de Araraquara, juntamente com cópia da sentença proferida pelo Exmo. Sr. Juiz Federal Paulo Ricardo Arena Filho (a mesma autoridade que concedera, em julho/2005, a liminar), denegando a segurança pleiteada, em caráter definitivo, e revogando a liminar concedida (fls. 29/40);

- que a partir desta última resposta da fiscalizada, no interesse da Fazenda Pública, e considerando ter ficado latente a intenção da contribuinte em não apresentar ao fisco seus extratos bancários, ainda sob a conservadora alegação de proteção à intimidade, foi expedida, por esta Delegacia, RMF - requisição de Informações sobre Movimentação Financeira à instituição responsável (fls. 79/82), nos termos do Decreto nº 3.724, de 2001;

- que, tendo em vista que, após várias intimações e reintimações, a contribuinte não apresentou documentos que comprovassem a origem dos créditos em suas contas-correntes, e com base na legislação citada, foi elaborada a planilha de fls. 156/160, relacionando as duas contas mantidas junto ao banco Bradesco (contas nº 29606 e 30109) e mais a conta junto ao Banco Sudameris de nº 22.570, com os valores depurados de quaisquer créditos de origem visivelmente comprovada e totalizados mês a mês, e submetida à tributação nos termos da legislação vigente ao período;

- que se ressalte, também, que foi lançado de ofício, em cada mês, o valor correspondente a 50% dos créditos apurados, conforme planilha de fls. 156/160 e demonstrativo do auto de infração de fls. 165/166, pelo fato de tratar-se de contas conjuntas;

- que, quanto à multa de lançamento de ofício, obviamente, não podemos vislumbrar outra intenção da fiscalizada, senão a de impedir ou retardar (como, de certa forma, o fez), o conhecimento, por parte da autoridade fazendária, de fatos geradores de tributo, no caso específico, imposto de renda pessoa física;

- que à vista de tudo que consta dos autos, por entendermos ter ficado caracterizado, em tese, o evidente intuito de fraude/sonegação, aplicamos a multa de ofício (qualificada) de 150%, conforme inciso II, do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996.

Em sua peça impugnatória de fls. 190/218, apresentada, tempestivamente, em 19/09/06, a autuada se indispõe contra a exigência fiscal, solicitando que seja acolhida a

impugnação para tornar insubsistente o auto de infração, com base, em síntese, nos seguintes argumentos:

- que, inicialmente, foi lavrado contra a ora impugnante, em 16 de agosto de 2006, auto de infração para cobrança do suposto IRPF do ano de 2000, não obstante a previsão contida no artigo 150 § 4º, do Código Tributário Nacional, ocorreu a decadência, restando extinto o crédito tributário;

- que como demonstrado pela autoridade fiscalizadora, bem como nos fatos narrados pela impugnante, a fiscalização utilizou-se, para lavrar o auto de infração impugnado, simplesmente, da análise de contas bancárias, violando, assim, os princípios da irretroatividade e do sigilo, resguardados pela Constituição Federal;

- que convém lembrar que existe em andamento o processo judicial nº 2005.61.20.005157-9, onde está sendo questionada a presente quebra de sigilo sem autorização judicial;

- que o auto de infração impugnado, em verdade, encontra fundamento tão somente em mera presunção, eis que, simplesmente, utiliza-se de extratos bancários;

- que em tais condições, de rigor a nulidade do lançamento fiscal, uma vez que este se embasou tão somente em frágeis presunções decorrentes de extratos bancários, os quais não têm o condão de comprovar a existência de renda, como busca o auto impugnado;

- que a incidência da Taxa SELIC sobre o suposto débito apontado no auto também não encontra respaldo jurídico;

- que conforme se observa das informações no site Sicalc (Auto Atendimento) da Receita Federal, haverá incidência de juros SELIC sobre o montante cobrado a título de multa;

- que, no entanto, não procede à incidência de juros sobre a multa de ofício lançada, na medida em que, por definição, se os juros remuneram o credor por ficar privado do uso de seu capital, eles devem incidir somente sobre o que não foi passado aos cofres públicos, que diz respeito tão somente à obrigação principal;

- que, por outra banda, as multas aplicadas, no auto de infração, ofendem aos princípios da razoabilidade ou proporcionalidade e da proibição do confisco, previstos na Constituição Federal;

- que, portanto, forçoso o cancelamento da multa imposta. No entanto, “ad argumentandum tantum”, tendo em vista seu caráter confiscatório, esta deve ser reduzida, no mínimo, ao patamar de 20%, de conformidade com o art. 61, § 2º, da lei nº 9.430, de 1996, retificando-se o auto de infração lavrado.

Após resumir os fatos constantes da autuação e as principais razões apresentadas pela impugnante a Sétima Turma de Julgamento da DRJ em São Paulo – SP II concluiu pela procedência da ação fiscal e manutenção do crédito tributário lançado, com base, em síntese, nas seguintes considerações:

- que se verifica, pelo exame do processo, que não ocorreram os pressupostos contidos na legislação de regência para que seja decretada a nulidade, uma vez que o Auto de Infração foi lavrado por Auditor Fiscal da receita Federal – servidor competente para efetuar o lançamento -, perfeitamente identificado pelo nome, matrícula e assinatura em todos os atos emitidos pelo mesmo, no decorrer do procedimento fiscal;

- que o contribuinte interpôs medida judicial, mais especificamente, Mandado de Segurança, objetivando o impetrante que fosse determinado à impetrada que se abstivesse de executar o Mandado de Procedimento Fiscal iniciado, bem como de que fosse obstada a possibilidade da mesma de proceder, independentemente de determinação judicial, a quebra de seu sigilo bancário junto às instituições financeiras nas quais o impetrante era correntista;

- que tendo em vista que o impugnante, relativamente ao presente processo administrativo-fiscal, sob os temas a inconstitucionalidade da quebra do sigilo bancário e fiscal sem autorização judicial e sigilo bancário, discute as mesmas matérias discutidas na ação judicial, não se pode tomar conhecimento dessas matérias, pois o contribuinte renunciou ao poder de recorrer na esfera administrativa ao impetrar ação judicial;

- que, no caso sob exame, a identidade de objeto entre os processos administrativo e judicial está patente nos fundamentos apresentados pelo contribuinte, sob os títulos de a inconstitucionalidade da quebra do sigilo bancário e fiscal sem autorização judicial;

- que, dessa forma, não cabendo decidir de modo diverso ao proferido pelo Poder Judiciário, não pode o julgador administrativo conhecer da impugnação cujo mérito dependa da apreciação de matéria sub judice;

- que no tocante a decadência, comporta esclarecer, relativamente à contagem do prazo decadencial, que a decadência do lançamento de ofício é regulada exclusivamente pelo que dispõe o inciso I do art. 173 do Código Tributário Nacional;

- que definido que a decadência de lançamento de ofício deve ser determinada exclusivamente à luz do que dispõe o inciso I do artigo 173 do CTN, constata-se que, para o caso concreto, tendo sido efetuada a entrega da Declaração de Ajuste Anual, relativamente ao ano-calendário de 2000, em 27/04/2001, o termo inicial para contagem do prazo quinquenal é 1º de janeiro de 2002, já que o fisco somente poderia efetuar o lançamento após a data de entrega da declaração que contém informações pertinentes à ocorrência do fato gerador;

- que, assim sendo, o prazo para se constituir o lançamento, relativamente ao ano-calendário de 2000, esgotar-se-ia em 31/12/2006. Tendo o lançamento sido cientificado em 18/08/2006, não há que se falar em decadência;

- que, quanto à obtenção de prova ilícita por ofensa aos princípios constitucionais da irretroatividade e do sigilo bancário, é de se dizer que parte das questões propostas sob este título trata de matéria que se encontra sub judice, conforme acima explicitado, contudo, comporta que se analise a questão posta acerca da alegada violação ao Princípio da Irretroatividade;

- que, com efeito, a Lei Complementar nº 105, de 2001 estabelece em seu art. 1º, § 3º, inciso III, que “não constitui violação do dever de sigilo o fornecimento das informações de que trata o § 2º do art. 11 da Lei nº 9.311, de 1996;

- que, na situação em tela, a fiscalização pode aplicar de imediato a faculdade, prevista no art. 11, § 3º, da lei nº 9.311, de 1996, com a redação que lhe deu a Lei nº 10.174, de 2001, de utilizar as informações prestadas pelas instituições financeiras para a instauração do procedimento administrativo tendente a verificar a existência de crédito tributário relativo ao imposto de renda e para lançamento, no âmbito do procedimento fiscal, do crédito tributário existente;

- que a partir de 01/01/1997 (data em que se tornou eficaz a Lei nº 9.430/96), a existência de depósitos de origens não comprovadas, como bem afirmou o impugnante, tornou-se uma nova hipótese legal de presunção de omissão de rendimentos, que veio se juntar ao elenco já existente; com isso, atenuou-se a carga probatória atribuída ao fisco, que precisa apenas demonstrar a existência de depósitos bancários de origem não comprovada para satisfazer o ônus probandi a seu cargo. Assim, a criação de uma presunção mais sumária concede ao fisco a dispensa de estabelecer um nexo de causalidade entre tais depósitos e fatos concretos ensejadores do ilícito;

- que o auto de infração foi lavrado em 11/08/2006, sem que a referida documentação comprobatória tivesse sido apresentada; a impugnação foi enviada em 15/09/2006, fundamentando-se, basicamente, em questões de direito (nulidade do auto de infração baseado em prova obtida ilícitamente e ausência de autorização judicial para o acesso aos dados constantes dos extratos bancários), não se manifestando quanto às questões de fato, deixando de apresentar, também nesta fase impugnatória, as provas da origem dos recursos dos depósitos em suas contas correntes, sendo que são estas, tão-somente, que podem afastar a procedência do lançamento;

- que assim, não cabe razão à impugnante relativamente à inocorrência do fato gerador, pois caracterizam omissão de rendimentos os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantidos junto à instituição financeira, cuja origem não foi comprovada;

- que a cobrança de juros de mora em percentual equivalente à taxa SELIC para títulos federais, acumuladas mensalmente, foi fixada pela Lei nº 9.065, de 1995, portanto, sua cobrança não é ilegal;

- que se engana a impugnante quanto à suposta aplicação de juros sobre a multa de ofício. Observe-se que a multa aplicada refere-se a multa de ofício, prevista no art. 44, inciso II, da lei nº 9.430, de 1996, consistente em penalidade aplicada em decorrência da infração cometida, no caso, omissão de rendimentos, e é aplicável, sempre, nos lançamentos de ofício, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, contudo, não há incidência de juros sobre tal valor;

- que, quanto a multa aplicada ter caráter confiscatório, é de se dizer que a multa de ofício consiste em penalidade pecuniária aplicada em decorrência da infração cometida, no caso, omissão de rendimentos. Desta forma, não está amparada pelo inciso IV do art. 150 da CF que, ao tratar das limitações ao poder de tributar, proibiu a utilização de tributo, com efeito, de confisco. Ademais, a vedação ao confisco insculpida na Carta Magna é dirigida ao legislador.

As ementas que consubstanciam a presente decisão são as seguintes:

Assunto: Imposto Sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2000

CONCOMITÂNCIA ENTRE O PROCESSO JUDICIAL E O ADMINISTRATIVO. SIGILO BANCÁRIO E NECESSIDADE DE AUTORIZAÇÃO JUDICIAL.

A propositura, pelo contribuinte, de ação judicial contra a Fazenda, por qualquer modalidade processual, implica renúncia ao direito de recorrer na esfera administrativa e desistência do recurso acaso interposto, naquilo em houver identidade de objetos.

NORMAS PROCESSUAIS. NULIDADE.

Comprovado que o procedimento fiscal foi feito regularmente, não se apresentando, nos autos, as causas apontadas no art. 59 do Decreto nº 70.235/1972, não há que se cogitar em nulidade processual, nem em nulidade do lançamento enquanto ato administrativo.

PROVAS ILÍCITAS.

O acesso às informações obtidas junto às instituições financeiras pela autoridade fiscal independe de autorização judicial, não implica quebra de sigilo bancário, mas simples transferência desta, porquanto em contrapartida está o sigilo fiscal a que se obrigam os agentes fiscais.

APLICAÇÃO DA LEI NO TEMPO.

Aplica-se 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.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS.

Invocando uma presunção legal de omissão de rendimentos, a autoridade lançadora exime-se de provar no caso concreto a sua ocorrência, transferindo o ônus da prova ao contribuinte.

Somente a apresentação de provas hábeis e idôneas pode refutar a presunção legal regularmente estabelecida.

MULTA. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. ARGUIÇÃO DE EFEITO CONFISCATÓRIO.

As multas de ofício não possuem natureza confiscatória, constituindo-se antes em instrumento de desestímulo ao sistemático inadimplemento das obrigações tributárias, atingindo, por via de consequência, apenas os contribuintes infratores, em nada afetando o sujeito passivo cumpridor de suas obrigações fiscais.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC.

Devidos os juros de mora calculados com base na taxa SELIC na forma da legislação vigente. Eventual inconstitucionalidade e/ou ilegalidade da norma legal deve ser apreciada pelo Poder Judiciário.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. DOCTRINA. EFEITOS.

As decisões administrativas, mesmo as proferidas por Conselhos de Contribuintes, e as judiciais, excetuando-se as 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.

A doutrina transcrita não pode ser oposta ao texto explícito do direito positivo, mormente em se tratando do direito tributário brasileiro, por sua estrita subordinação à legalidade.

Lançamento Procedente.

Cientificado da decisão de Primeira Instância, em 16/02/07, conforme Termo constante às fls. 250/252 e, com ela não se conformando, a contribuinte interpôs, dentro do prazo hábil (19/03/07), o recurso voluntário de fls. 253/281, instruído com os documentos de fls. 283/291, no qual demonstra irresignação contra a decisão supra ementada, baseado, em síntese, nos mesmos argumentos apresentados na fase impugnatória.

É o Relatório.



Voto

Conselheiro NELSON MALLMANN, Relator

O presente recurso voluntário reúne os pressupostos de admissibilidade previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal e deve, portanto, ser conhecido por esta Câmara.

A discussão neste colegiado se prende, inicialmente, a preliminar de decadência do exercício de 2001 e, no mérito, a discussão versa sobre o artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, que prevê a possibilidade de se efetuar lançamentos tributários por presunção de omissão de rendimentos, tendo por base os depósitos bancários de origem não comprovada.

É de se esclarecer, que a propositura, pelo contribuinte, de ação judicial contra a Fazenda Nacional, por qualquer modalidade processual, implica renúncia ao direito de recorrer na esfera administrativa e desistência do recurso acaso interposto, naquilo em que houver identidade de objetos. Assim, a discussão sobre a possibilidade da quebra do sigilo bancário via administrativa é matéria concomitante.

Quanto a preliminar de decadência, levantada pelo suplicante, sob o argumento de que o lançamento de imposto de renda das pessoas físicas é por homologação, estou com a corrente que entende que a modalidade de lançamento a que se sujeita o imposto sobre a renda de pessoas físicas é a do lançamento por homologação, cujo fato gerador se completa no encerramento do ano-calendário e, entendo, que numa situação normal, ou seja, sem qualificação da multa de lançamento de ofício, o imposto lançado se encontrava, a princípio, alcançado pelo prazo decadencial na data da ciência do auto de infração (18/08/06 - fls. 183), de acordo com a regra contida no artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional.

Desta forma, em situações como dos autos é de suma importância se analisar, inicialmente, a possibilidade da qualificação da multa de lançamento de ofício, já que a análise do prazo decadencial depende da possibilidade ou não da multa ser qualificada.

Neste processo, em especial, se faz necessário ressaltar, que independentemente do teor da peça impugnatória e da peça recursal incumbe a este colegiado, verificar o controle interno da legalidade do lançamento, bem como, observar a jurisprudência dominante na Câmara, para que as decisões tomadas sejam as mais justas possíveis, dando o direito de igualdade para todos os contribuintes.

Não tenho dúvidas, que quando se trata de questões preliminares, tais como: nulidade do lançamento, decadência, erro na identificação do sujeito passivo, intempestividade da petição, erro na base de cálculo, aplicação de multa, etc, são passíveis de serem levantadas e apreciadas pela autoridade julgadora independentemente de argumentação das partes litigantes.

Faz se necessário esclarecer, que o julgador independe de provocação da parte para examinar a regularidade processual e questões de ordem pública aí compreendido o princípio da estrita legalidade que deve nortear a constituição do crédito tributário.

Assim sendo, neste processo, se faz necessário à evocação da justiça fiscal, no que se refere à multa qualificada aplicada, decorrente do inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, que prevê sua aplicação nos casos de evidente intuito de fraude, conforme farta Jurisprudência emanada deste Egrégio Primeiro Conselho de Contribuintes, bem como da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

O auto de infração noticia a aplicação da multa de lançamento de ofício qualificada de 150%, sob argumento da existência de omissão de rendimentos caracterizada por valores creditados em conta de depósito ou de investimento, mantida em instituições financeiras, em relação aos quais o contribuinte, regularmente intimado, não comprovou, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações. Os motivos que levaram a autoridade lançadora a qualificar a multa de lançamento de ofício foram, entre outros, os seguintes: movimentação financeira expressiva; falta de apresentação por parte da suplicante dos extratos bancários; caracterização em tese de evidente intuito de fraude; falta da declaração dos depósitos como rendimentos tributáveis.

Desta forma, verifica-se que a autoridade lançadora entendeu ser perfeitamente normal aplicar a multa de lançamento de ofício qualificada na constatação de omissão de rendimentos apurados através de depósitos bancários não comprovados, sob o argumento que nesses casos é possível inferir que o contribuinte deixou deliberadamente de informar rendimentos auferidos em sua Declaração de Ajuste Anual valores que transitaram em contas bancárias representativas de rendimentos tributáveis ocasionando o retardamento do imposto a pagar, com habitualidade e em valores expressivos, bem como prestou informações ao fisco, em resposta à intimação, divergente de dados levantados pela fiscalização com intuito de reduzir o seu imposto de renda, formando a convicção de que a multa de ofício qualificada é aplicável já que está comprovado nos autos a intenção dolosa e fraudulenta na conduta adotada pela contribuinte, com o propósito específico de impedir ou retardar o conhecimento das infrações, utilizando-se de artifícios para ocultar rendimentos auferidos e dificultando o conhecimento, por parte do fisco, dos mesmos.

Ora, com a devida vênia, a prestação de informações ao fisco, em resposta à intimação divergente de dados levantados pela fiscalização ou a falta de inclusão, na Declaração de Ajuste Anual, de valores que transitaram em contas bancárias, de titularidade do recorrente, representativas de rendimentos tributáveis ocasionando o retardamento do imposto a pagar, independentemente das mesmas pertencerem a estabelecimentos bancários sediados no Brasil ou exterior; da habitualidade e do montante utilizado, caracteriza falta simples de omissão de rendimentos, porém, 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, pelas razões abaixo expostas.

Da análise, dos autos do processo, é cristalino a conclusão de que a multa qualificada foi aplicada em decorrência de que a autoridade fiscal entendeu que estaria caracterizado o evidente intuito de fraude, já que a contribuinte teria deixado deliberadamente de informar rendimentos auferidos em sua Declaração de Ajuste Anual valores que transitaram em contas bancárias representativas de rendimentos tributáveis ocasionando o retardamento do imposto a pagar, com habitualidade e em valores expressivos, bem como prestou informações

ao fisco, em resposta à intimação, divergente de dados levantados pela fiscalização com intuito de reduzir o seu imposto de renda.

É de se ressaltar, que independentemente das circunstâncias que determinaram o início da ação fiscal, o presente lançamento se refere à omissão de rendimentos caracterizados por depósitos bancários cuja origem, no entendimento da autoridade lançadora, não foi comprovada através da apresentação de documentação hábil e idônea, conforme descrição dos fatos constante do Auto de Infração.

Assim, não há dúvidas que a qualificação da multa tem origem na falta de comprovação da origem dos depósitos bancários através da apresentação de documentação hábil e idônea.

Ora, com a devida vênia, o máximo que poderia ter acontecido é que sobre os depósitos cuja origem não foi comprovado e não informados como rendimentos tributáveis na Declaração de Ajuste Anual, deveria ser constituído o lançamento do crédito tributário respectivo a título de omissão de rendimentos (presunção legal), o que a meu ver caracteriza irregularidade simples penalizada pela aplicação da multa de lançamento de ofício normal de 75%, já que a irregularidade apontada jamais seria motivo para qualificação da multa.

Da análise dos autos do processo se verifica, que a motivação inicial para instaurar o procedimento fiscal contra a autuada foi à movimentação financeira incompatível apurada através de dados comparativos oriundos da CMPF.

Verifica-se, ainda, que após a negativa da suplicante em fornecer os extratos bancários, a autoridade lançadora, utilizando-se de sua prerrogativa constante da legislação de regência emitiu a devida Requisição de Informações sobre a Movimentação Financeira, obtendo assim acesso aos extratos bancários desejados e deles extraiu os elementos de prova que serviram para subsidiar o procedimento administrativo em curso.

De acordo com a fiscalização a irregularidade praticada pela contribuinte é a de omissão de rendimentos caracterizada por valores creditados em contas de depósitos, mantidas em instituições financeiras no Brasil, distinguindo operações de crédito, em relação aos quais a contribuinte, regularmente intimada, não comprovou mediante documentação hábil e idônea a origem dos recursos utilizados nessas operações já na vigência do artigo 42, da Lei 9.430, de 1996.

A aplicação da multa de lançamento de ofício qualificada, decorrente do art. 44, II, da Lei nº 9.430, de 1996, deve obedecer toda cautela possível e ser aplicada, tão somente, nos casos em que ficar nitidamente caracterizado o evidente intuito de fraude, conforme farta Jurisprudência emanada do Egrégio Primeiro Conselho de Contribuintes, bem como da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Sem dúvida que se trata de questão delicada, pois para que a multa de lançamento de ofício se transforme de 75% em 150% é imprescindível que se configure o evidente intuito de fraude. Este mandamento se encontra no inciso II do artigo 957 do Regulamento do Imposto de Renda, de 1999, ou seja, para que ocorra a incidência da hipótese prevista no dispositivo legal referendado, é necessário que esteja perfeitamente caracterizado o evidente intuito de fraude. Deve-se ter sempre, em mente, o princípio de direito de que a



“fraude não se presume”, devem existir, sempre, dentro do processo, provas sobre o evidente intuito de fraude.

Como se vê o art. 957, II, do Regulamento do Imposto de Renda, de 1999, sucedâneo do art. 992, II, Regulamento do Imposto de Renda de 1994, que representa a matriz da multa qualificada, reporta-se aos artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502/64, que prevêem o intuito de se reduzir, impedir ou retardar, total ou parcialmente, o pagamento de uma obrigação tributária, ou simplesmente, ocultá-la.

Com a devida vênia dos que pensam em contrário, a simples omissão de receitas ou de rendimentos; a simples declaração inexata de despesas, receitas ou rendimentos; a classificação indevida de receitas / rendimentos na Declaração de Ajuste Anual ou a falta de inclusão de algum valor, bem ou direito na Declaração de Bens ou Direitos, não tem, a princípio, a característica essencial de evidente intuito de fraude.

Da mesma forma, a prestação de informações ao fisco, em resposta à intimação emitida divergente de dados levantados pela fiscalização, não fornecer os extratos bancários ou a movimentação habitual de valores expressivos em contas bancárias de titularidade do contribuinte sem a devida declaração no imposto de renda (Declaração de Ajuste Anual), não evidencia, por si só, o 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.

O que realmente pesa no presente caso é que o lançamento foi realizado pela falta de comprovação da origem dos depósitos bancários, que autoriza a presunção legal de omissão de rendimentos, porém por si só, é insuficiente para amparar a aplicação de multa qualificada. No mesmo sentido, estaria a prestação de informações contrárias das que a fiscalização teria levantado, com o objetivo de reduzir a base de cálculo tributável, motivo que poderia no máximo ser um indicativo de que sobre tais rendimentos deveria ser constituído o lançamento e cobrado o crédito tributário respectivo, mas jamais será indicativo de evidente intuito de fraude.

Nos casos de lançamentos tributários tendo por base a presunção legal de omissão de rendimento, vislumbra-se um lamentável equívoco por parte da autoridade lançadora. Nestes lançamentos, acumulam-se duas premissas: a primeira que os depósitos bancários não justificados devem ser considerados omissão de rendimentos; a segunda que a falta de inclusão dos rendimentos omitidos na Declaração de Ajuste Anual, em razão da habitualidade e expressividade, estariam a evidenciar o evidente intuito de sonegar ou fraudar imposto de renda. Quando a autoridade lançadora age deste modo, aplica, no meu modo de entender, incorretamente a multa de ofício qualificada, pois, tais infrações não possuem o essencial, qual seja, o evidente intuito de fraudar. A prova, neste aspecto, deve ser material; evidente como diz a lei.

Com efeito, a qualificação da multa, nestes casos, importaria em equiparar uma simples infração fiscal de omissão de rendimentos, detectável pela fiscalização, às infrações mais graves, em que seu responsável surrupia dados necessários ao conhecimento da fraude. A qualificação da multa, nestes casos, importaria em equiparar uma prática claramente identificada, aos fatos delituosos mais ofensivos à ordem legal, nos quais o agente sabe estar praticando o delito e o deseja, a exemplo: da adulteração de comprovantes, da nota fiscal inidônea, movimentação de conta bancária em nome fictício, movimentação bancária em nome de terceiro (“laranja”), movimentação bancária em nome de pessoas já falecidas, da

falsificação documental, do documento a título gracioso, da falsidade ideológica, da nota fiscal calçada, das notas fiscais de empresas inexistentes (notas frias), das notas fiscais paralelas, do subfaturamento na exportação (evasão de divisas), do superfaturamento na importação (evasão de divisas), etc.

O fato de alguém, pessoa jurídica, não registrar as vendas, no total das notas fiscais na escrituração, pode ser considerado, de plano, com evidente intuito de fraudar ou sonegar o imposto de renda? Obviamente que não. O fato de uma pessoa física receber um rendimento e simplesmente não declará-lo é considerado com evidente intuito de fraudar ou sonegar? Claro que não.

Ora, se nestas circunstâncias, ou seja, a simples não declaração não se pode considerar como evidente intuito de sonegar ou fraudar é evidente que nos casos de presunção legal de omissão de rendimentos é semelhante, já que a princípio, a autoridade lançadora tem o dever legal de cobrar o imposto sobre a omissão de rendimentos, já que o contribuinte está pagando imposto a menor, ou seja, deixou de declarar rendimentos auferidos e não trouxe provas para ilidir a acusação. Este fato não tem o condão de descaracterizar o fato ocorrido, qual seja, a de simples omissão de rendimentos por presunção legal.

Por que não se pode reconhecer na simples omissão de rendimentos / receitas, a exemplo de omissão no registro de compras, omissão no registro de vendas, passivo fictício, passivo não comprovado, saldo credor de caixa, suprimimento de numerário não comprovado ou créditos bancários cuja origem não foi comprovada tratar-se de rendimentos / receitas já tributadas ou não tributáveis, embora clara a sua tributação, a imposição de multa qualificada? Por uma resposta muito simples. É porque existe a presunção de omissão de rendimentos, por isso, é evidente a tributação, mas não existe a prova da evidente intenção de sonegar ou fraudar. O motivo da falta de tributação é diverso. Pode ter sido, omissão proposital, equívoco, lapso, negligência, desorganização, etc.

Se a premissa do fisco fosse verdadeira, ou seja, que a simples omissão de receitas ou de rendimentos; a simples declaração inexata de receitas ou rendimentos; a classificação indevida de receitas / rendimentos na Declaração de Ajuste Anual; a falta de inclusão de algum valor / bem / direito na Declaração de Bens ou Direitos ou Direitos, a simples glosa de despesas por falta de comprovação ou a falta de declaração de algum rendimento recebido, através de crédito em conta bancária, pelo contribuinte, daria por si só, margem para a aplicação da multa qualificada, não haveria a hipótese de aplicação da multa de ofício normal, ou seja, deveria ser aplicada a multa qualificada em todas as infrações tributárias, a exemplo de: passivo fictício, saldo credor de caixa, declaração inexata, falta de contabilização de receitas, omissão de rendimentos relativo ganho de capital, acréscimo patrimonial a descoberto, rendimento recebido e não declarado e glosa de despesas, etc.

Já ficou decidido por este Primeiro Conselho de Contribuintes que a multa qualificada somente será passível de aplicação quando se revelar o evidente intuito de fraudar o fisco, devendo ainda, neste caso, ser minuciosamente justificada e comprovada nos autos, conforme se constata nos julgados abaixo:

Acórdão nº 104-18.698, de 17 de abril de 2002:

*MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO QUALIFICADA -
EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - JUSTIFICATIVA PARA*

APLICAÇÃO DA MULTA - Justifica-se a exigência da multa qualificada prevista no artigo 4º, inciso II, da Lei nº 8.218, de 1991, reduzida na forma prevista no art. 44, II, da Lei nº 9.430, de 1996, pois o contribuinte, foi devidamente intimado a declinar se possuía conta bancária no exterior, em diversas ocasiões, faltou com a verdade, demonstrando intuito doloso no sentido de impedir, ou no mínimo retardar, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador decorrente da percepção dos valores recebidos e que transitaram nesta conta bancária não declarada.

Acórdão nº 104-18.640, de 19 de março de 2002:

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO QUALIFICADA - FRAUDE - JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO DA MULTA - 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 de 150% 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 falta de inclusão, como rendimentos tributáveis, na Declaração de Imposto de Renda, de valores que transitaram a crédito em conta corrente bancária pertencente ao contribuinte, caracteriza falta simples de omissão de rendimentos, porém, não caracteriza evidente intuito de fraude, nos termos do art. 992, inciso II, do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 1.041, de 1994.

Acórdão nº. 104-19.055, de 05 de novembro de 2002:

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO QUALIFICADA - JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO DA MULTA - 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 de 150% seja aplicada, exige-se que o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº. 4.502, de 1964. A falta de esclarecimentos, bem como o vulto dos valores omitido pelo contribuinte, apurados através de fluxo financeiro, caracteriza falta simples de presunção de omissão de rendimentos, porém, não caracteriza evidente intuito de fraude, nos termos do art. 992, inciso II do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 1.041, de 1994.

Acórdão nº. 102-45-584, de 09 de julho de 2002:

MULTA AGRAVADA - INFRAÇÃO QUALIFICADA - APLICABILIDADE - A constatação nos autos de que o sujeito passivo da obrigação tributária utilizou-se de documentação inidônea a fim de promover pagamentos a beneficiários não identificados, e considerando que estes pagamentos não transitaram pelas contas de resultado econômico da empresa, vez que, seus valores foram levados e registrados em contrapartida com contas do Ativo Permanente, não caracteriza o tipo penal previsto nos arts. 71 a 73 da lei nº 4.503/64,

sendo inaplicável à espécie a multa qualificada de que trata o artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430 de 27 de dezembro de 1996.

Acórdão nº. 101-93.919, de 22 de agosto de 2002:

MULTA AGRAVADA - CUSTOS FICTÍCIOS - EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - Restando comprovado que a pessoa jurídica utilizou-se de meios inidôneos para majorar seus custos, do que resultou indevida redução do lucro sujeito à tributação, aplicável é a penalidade exasperada por caracterizado o evidente intuito de fraude.

Acórdão nº. 104-19.454, de 13 de agosto de 2003:

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO QUALIFICADA - JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO DA MULTA - 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 de 150% seja aplicada, exige-se que o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº. 4.502, de 1964. A dedução indevida de despesa médica/instrução, rendimento recebido de pessoa jurídica não declarados, bem como a falta de inclusão na Declaração de Ajuste Anual, como rendimentos, os valores que transitaram a crédito (depósitos) em conta corrente pertencente ao contribuinte, cuja origem não comprove caracteriza, a princípio, falta simples de redução indevida de imposto de renda e omissão de rendimentos, porém, não caracteriza evidente intuito de fraude, nos termos do art. 992, inciso II do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 1.041, de 1994, já que a fiscalização não demonstrou, nos autos, que a ação do contribuinte teve o propósito deliberado de impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, utilizando-se de recursos que caracterizam evidente intuito de fraude.

Acórdão nº. 104-19.534, de 10 de setembro de 2003:

DOCUMENTOS FISCAIS INIDÔNEOS - MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO QUALIFICADA - LANÇAMENTO POR DECORRÊNCIA - SOCIEDADES CIVIS DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS - No lançamento por decorrência, cabe aos sócios da autuada demonstrar que os custos e/ou despesas foram efetivamente suportadas pela sociedade civil, mediante prova de recebimento dos bens a que as referidas notas fiscais aludem. A utilização de documentos ideologicamente falsos - "notas fiscais frias" -, para comprovar custos e/ou despesas, constitui evidente intuito de fraude e justifica a aplicação da multa qualificada de 150%, conforme previsto no art. 728, inc. III, do RIR/80, aprovado pelo Decreto nº 85.450, de 1980.

Acórdão nº. 104-19.386, de 11 de junho de 2003:

MOVIMENTAÇÃO DE CONTAS BANCÁRIAS EM NOME DE TERCEIROS E/OU EM NOME FICTÍCIOS - COMPENSAÇÃO DE IMPOSTO DE RENDA NA FONTE DE EMPRESA DESATIVADA -

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO QUALIFICADA - EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO DA MULTA - Cabível a exigência da multa qualificada prevista no artigo 4º, inciso II, da Lei nº 8.218, de 1991, reduzida na forma prevista no art. 44, II, da Lei nº 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, de 1964. A movimentação de contas bancárias em nome de terceiros e/ou em nome fictício, devidamente, comprovado pela autoridade lançadora, circunstância agravada pelo fato de não terem sido declarados na Declaração de Ajuste Anual, como rendimentos tributáveis, os valores que transitaram a crédito nestas contas corrente cuja origem não comprove, somado ao fato de não terem sido declaradas na Declaração de Bens e Direitos, bem como compensação na Declaração de Ajuste Anual de imposto de renda na fonte como retido fosse por empresa desativada e com inscrição bloqueada no fisco estadual, caracterizam evidente intuito de fraude nos termos do art. 992, inciso II, do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 1.041, de 1994 e autoriza a aplicação da multa qualificada.

Acórdão nº. 106-12.858, de 23 de agosto de 2002:

MULTA DE OFÍCIO - DECLARAÇÃO INEXATA - A ausência de comprovação da veracidade dos dados consignados nas declarações de rendimentos entregues, espontaneamente ou depois de iniciado o procedimento de ofício, implica em considerá-las inexatas e, nos termos da legislação tributária vigente, autoriza a aplicação da multa de setenta e cinco por cento nos casos de falta de declaração ou declaração inexata, calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo.

Acórdão nº. 101-93.251, de 08 de novembro de 2000:

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO. AGRAVAMENTO. Comprovado o evidente intuito de fraude, a penalidade aplicável é aquela prevista no artigo 44, II, da Lei nº 9.430, de 1996.

É um princípio geral de direito, universalmente conhecido, de que as multas e os agravamentos de penas pecuniárias ou pessoais, devem estar lisamente comprovadas. Trata-se de aplicar uma sanção e, neste caso, o direito faz com cautela, para evitar abusos e arbitrariedades. O evidente intuito de fraude não pode ser presumido.

Como também é pacífico, que a circunstância do contribuinte quando omitir em documento, público ou particular, declaração que nele deveria constar, ou nele inserir ou fazer inserir declaração falsa ou diversa da que deveria ser escrita, com o fim de prejudicar a verdade sobre o fato juridicamente relevante, constitui hipótese de falsidade ideológica.

Para um melhor deslinde da questão, impõe-se invocar o conceito de fraude fiscal, que se encontra na lei. Em primeiro lugar, recorde-se o que determina o Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 1999, nestes termos:

Art. 957 - Serão aplicadas as seguintes multas sobre a totalidade ou diferença do imposto devido, nos casos de lançamento de ofício (Lei nº 8.218/91, art. 4º)

(...)

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

A Lei nº 4.502, de 1964, estabelece o seguinte:

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, na sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal, na sua natureza ou circunstância materiais.

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

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

Como se vê, a fraude se caracteriza em razão de uma ação ou omissão, de uma simulação ou ocultação, e pressupõe sempre a intenção de causar dano à Fazenda Pública, num propósito deliberado de se subtrair no todo ou em parte a uma obrigação tributária. Nesses casos, deve sempre estar caracterizada a presença do dolo, um comportamento intencional, específico, de causar dano à fazenda pública, onde se utilizando subterfúgios se esconde à ocorrência do fato gerador ou retardam o seu conhecimento por parte da autoridade fazendária.

Nos casos de realização das hipóteses de fato de conluio, fraude e sonegação, uma vez comprovadas estas e por decorrência da natureza característica desses tipos, o legislador tributário entendeu presente o “intuito de fraude”.

Em outras palavras, a fraude é um artifício malicioso que a pessoa emprega com a intenção de burlar, enganar outra pessoa ou lesar os cofres públicos, na obtenção de benefícios ou vantagens que não lhe são devidos.

A falsidade ideológica consiste na omissão, em documento público ou particular, de declaração que dele deveria constar, ou nele inserir ou fazer inserir declaração falsa ou diversa da que deveria ser escrita, com o fim de criar obrigação ou alterar a verdade sobre fato juridicamente relevante.



Juridicamente, entende-se por má-fé todo o ato praticado com o conhecimento da maldade ou do mal que nele se contém. É a certeza do engano, do vício, da fraude.

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

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

No caso de realização da hipótese de fraude, o legislador tributário entendeu presente, *ipso facto*, o “intuito de fraude”. E nem poderia ser diferente, já que por mais abrangente que seja a descrição da hipótese de incidência das figuras tipicamente penais, o elemento de culpabilidade, dolo, sendo-lhes inerente, desautoriza a consideração automática do intuito de fraudar.

O intuito de fraudar referido não é todo e qualquer intuito, tão somente por ser intuito, e mesmo intuito de fraudar, mas há que ser intuito de fraudar que seja evidente.

O ordenamento jurídico positivo dotou o direito tributário das regras necessárias à avaliação dos fatos envolvidos, peculiaridades, circunstâncias essenciais, autoria e graduação das penas, imprescindindo o intérprete, julgador e aplicador da lei, do concurso e/ou dependência do que ficar ou tiver que ser decidido em outra esfera.

Do que veio até então exposto necessário se faz ressaltar, como aspecto distintivo fundamental, em primeiro plano o conceito de evidente, como qualificativo do “intuito de fraudar”, para justificar a aplicação da multa de lançamento de ofício qualificada. Até porque, faltando qualquer deles, não se realiza na prática, a hipótese de incidência de que se trata.

Segundo o Dicionário Aurélio da Língua Portuguesa, tem-se que:

EVIDENTE. <Do lat. Evidente> Adj. - Que não oferece dúvida; que se compreende prontamente, dispensando demonstração; claro, manifesto, patente.

EVIDENCIAR - V.t.d 1. Tornar evidente; mostrar com clareza; Conseguiu com poucas palavras evidenciar o seu ponto de vista. P. 2. Aparecer com evidência; mostrar-se, patentear-se.

De Plácido e Silva, no seu Vocabulário Jurídico, trazendo esse conceito mais para o âmbito do direito, esclarece:

EVIDENTE. Do latim evidens, claro, patente, é vocábulo que designa, na terminologia jurídica, tudo que está demonstrado, que está provado,

ou o que é convincente, pelo que se entende digno de crédito ou merecedor de fé.

Exige-se, portanto, que haja o propósito deliberado de modificar a característica do fato gerador do imposto, quer pela alteração do valor da matéria tributável, quer pela exclusão ou modificação das características essenciais do fato gerador, com a finalidade de se reduzir o imposto devido ou evitar ou diferir seu pagamento.

Quando a lei se reporta à evidente intuito de fraude é óbvio que a palavra intuito não está em lugar de pensamento, pois ninguém conseguirá penetrar no pensamento de seu semelhante. A palavra intuito, pelo contrário, supõe a intenção manifestada exteriormente, já que pelas ações se pode chegar ao pensamento de alguém. Há certas ações que, por si só, já denotam ter o seu autor pretendido proceder, desta ou daquela forma, para alcançar, tal ou qual, finalidade. Intuito é, pois, sinônimo de intenção, isto é, aquilo que se deseja, aquilo que se tem em vista ao agir.

O evidente intuito de fraude floresce nos casos típicos de adulteração de comprovantes, adulteração de notas fiscais, conta bancária em nome fictício, falsidade ideológica, notas calçadas, notas frias, notas paralelas, etc., conforme se observa na jurisprudência abaixo:

Acórdão nº. 104-19.621, de 04 de novembro de 2003:

COMPROVAÇÃO DE PAGAMENTOS ATRAVÉS DA EMISSÃO DE RECIBOS RELATIVO A OBRIGAÇÕES JÁ CUMPRIDAS EM ANOS ANTERIORES - MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO QUALIFICADA - CARACTERIZAÇÃO DE EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO DA MULTA -
Cabível a exigência da multa qualificada prevista no artigo 4º, inciso II, da Lei nº 8.218, de 1991, reduzida na forma prevista no art. 44, II, da Lei nº 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, de 1964. Caracteriza evidente intuito de fraude, nos termos do artigo 992, inciso II, do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 1.041, de 1994, autorizando a aplicação da multa qualificada, a prática reiterada de omitir na escrituração contábil o real destinatário e/ou causa dos pagamentos efetuados, como forma de ocultar a ocorrência do fato gerador e subtrair-se à obrigação de comprovar o recolhimento do imposto de renda na fonte na efetivação dos pagamentos realizados. Sendo que para justificar tais pagamentos o contribuinte apresentou recibos relativos à operação de compra de imóveis, cuja obrigação já fora cumprida em anos anteriores pelos verdadeiros obrigados.

Acórdão nº. 103-12.178, de 17 de março de 1993:

CONTA BANCÁRIA FICTÍCIA - Apurado que os valores ingressados na empresa sem a devida contabilização foram depositados em conta bancária fictícia aberta em nome de pessoa física não encontrada e com movimentação pelas representantes da pessoa jurídica, está caracterizada a omissão de receita, incidindo sobre o imposto apurado a multa majorada de 150% de que trata o art. 728, III, do RIR/80.

Acórdão nº. 101-92.613, de 16 de fevereiro de 2000:

DOCUMENTOS EMITIDOS POR EMPRESAS INEXISTENTES OU BAIXADAS - Os valores apropriados como custos ou despesas, calcados em documentos fiscais emitidos por empresas inexistentes, baixadas, sem prova efetiva de seu pagamento, do ingresso das mercadorias no estabelecimento da adquirente ou seu emprego em obras, estão sujeitos à glosa, sendo legítima a aplicação da penalidade agravada quando restar provado o evidente intuito de fraude.

Acórdão nº. 104-14.960, de 17 de junho de 1998:

DOCUMENTOS FISCAIS A TÍTULO GRACIOSO - Cabe à autuada demonstrar que os custos/despesas foram efetivamente suportados, mediante prova de recebimento dos bens e/ou serviços a que as referidas notas fiscais aludem. A utilização de documentos fornecidos a título gracioso, ideologicamente falsos, eis que os serviços não foram prestados, para comprovar custos/despesas, constitui fraude e justifica a aplicação de multa qualificada de 150%, prevista no artigo 728, III, do RIR/80.

Acórdão nº. 103-07.115, de 1985:

NOTAS CALÇADAS - FALSIDADE MATERIAL OU IDEOLÓGICA - A nota fiscal calçada é um dos mais gritantes casos de falsidade documental, denunciando, por si só, o objetivo de eliminar ou reduzir o montante do imposto devido. Aplicável a multa prevista neste dispositivo.

Acórdão nº. 104-17.256, de 12 de julho de 2000:

MULTA AGRAVADA - CONTA FRIA - O uso da chamada "conta fria", com o propósito de ocultar operações tributáveis, caracteriza o conceito de evidente intuito de fraude e justifica a penalidade exacerbada.

É de se ressaltar, que não basta que atividade seja ilícita para se aplicar à multa qualificada, deve haver o evidente intuito de fraude, já que a tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.

Assim, entendo que, no caso dos autos, não se percebe a prática de ato doloso para a configuração do ilícito fiscal. A informação, de que a suplicante deixou de apresentar os extratos bancários, bem como deixou de lançar rendimentos em valores expressivos e com habitualidade, para mim caracteriza motivo de lançamento de multa simples sem qualificação.

Para concluir é de se reforçar, mais uma vez, que a simples glosa de despesas ou a simples omissão de rendimentos não dá causa para a qualificação da multa. A infração a dispositivo de lei, mesmo que resulte diminuição de pagamento de tributo, não autoriza presumir intuito de fraude. A inobservância da legislação tributária tem que estar acompanhada de prova que o sujeito empenhou-se em induzir a autoridade administrativa em erro quer por

forjar documentos quer por ter feito parte em conluio, para que fique caracterizada a conduta fraudulenta.

Desta forma, só posso concluir pela inaplicabilidade da multa de lançamento de ofício qualificada, devendo a mesma ser reduzida para aplicação de multa de ofício normal de 75%.

Com a desqualificação da multa de lançamento de ofício, indiscutivelmente, neste processo, ocorreu a decadência, relativo ao ano-calendário de 2000, baseado na jurisprudência, deste Conselho de Contribuintes, que firmou entendimento no sentido de que a modalidade de lançamento a que se sujeita o imposto sobre a renda de pessoas físicas é a do lançamento por homologação, cujo fato gerador se completa no encerramento do ano-calendário e em assim sendo, o imposto lançado relativo ao exercício de 2001, já se encontrava alcançado pelo prazo decadencial na data da ciência do auto de infração (18/08//06), de acordo com a regra contida no artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional.

Assim sendo, neste processo, deixo de analisar as demais preliminares em razão da decisão da preliminar de decadência levantada pelo contribuinte sob o argumento de que sendo a tributação das pessoas físicas sujeita a ajuste na declaração anual e independente de exame prévio da autoridade administrativa, o lançamento é por homologação, hipótese em que o direito de a Fazenda Nacional lançar decai após cinco anos, contados de 31 de dezembro de cada ano-calendário questionado.

Quanto à decadência estou filiado a corrente que defende que a modalidade de lançamento a que se sujeita o imposto sobre a renda de pessoas físicas é a do lançamento por homologação, cujo fato gerador se completa no encerramento do ano-calendário.

A decadência em matéria tributária consiste na inércia das autoridades fiscais, pelo prazo de cinco anos, para efetivar a constituição do crédito tributário, tendo por início da contagem do tempo o instante em que o direito nasce. Durante o quinquênio, qualquer atividade por parte do fisco em relação ao tributo faz com que o prazo volte ao estado original, ou seja, no caso de um tributo cujo prazo para sua decadência esteja para ocorrer faltando um dia, e ocorrendo o lançamento por parte do fisco, não há mais que se falar em decadência.

Inércia em matéria tributária é a falta de iniciativa das autoridades fiscais em tomar uma atitude para reparar a lesão sofrida. Tal inércia, dia a dia, corrói o direito de agir, até que ele se perca – é a fluência do prazo decadencial.

É de se esclarecer, que 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). 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.

Aliás, a despeito da inovação introduzida pelo artigo 2º da Lei nº 7.713, de 1988, pelo qual estipulou-se que “o imposto de renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, a medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem recebidos”, há que se ressaltar a relevância dos arts. 24 e 29 deste mesmo diploma legal e dos arts. 12 e 13 da Lei nº 8.383, de 1991 mantiveram o regime de tributação anual (fato gerador complexo) para as pessoas físicas.

Não há dúvidas, que a base de cálculo da declaração de rendimentos abrange todos os rendimentos tributáveis recebidos durante o ano-calendário diminuído das deduções pleiteadas.

Não é sem razão que o § 2º do art. 2º do decreto nº 3.000, de 1999 - RIR/99, cuja base legal é o art. 2º da lei nº 8.134, de 1990, dispõe que: “O imposto será devido mensalmente na medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, sem prejuízo do ajuste estabelecido no art. 85”. O ajuste de que trata o artigo 85 do RIR/99 refere-se à apuração anual do imposto de renda, da declaração de ajuste anual, relativamente aos rendimentos percebidos no ano-calendário.

Em relação ao cômputo mensal do prazo decadencial, como dito, anteriormente, é de se observar que a Lei nº 7.713, de 1988, instituiu, com relação ao imposto de renda das pessoas físicas, a tributação mensal à medida que os rendimentos forem auferidos. Contudo, embora devido mensalmente, quando o sujeito passivo deve apurar e recolher o imposto de renda, o seu fato gerador continuou sendo anual. Durante o decorrer do ano-calendário o contribuinte antecipa, mediante a retenção na fonte ou por meio de pagamentos espontâneos e obrigatórios, o imposto que será apurado em definitivo quando da apresentação da Declaração de Ajuste Anual, nos termos, especialmente, dos artigos 9º e 11 da Lei nº 8.134, de 1990. É nessa oportunidade que o fato gerador do imposto de renda estará concluído. Por ser do tipo complexo, segundo a classificação doutrinária, o fato gerador do imposto de renda surge completo no último dia do exercício social. Só então o contribuinte pode realizar os devidos ajustes de sua situação de sujeito passivo, considerando os rendimentos auferidos, as despesas realizadas, as deduções legais por dependentes e outras, as antecipações feitas e, assim, realizar a Declaração de Imposto de Renda a ser submetida à homologação do Fisco.

Ora, a base de cálculo da declaração de rendimentos abrange todos os rendimentos tributáveis recebidos durante o ano-calendário. Desta forma, o fato gerador do imposto apurado relativamente aos rendimentos sujeitos ao ajuste anual se perfaz em 31 de dezembro de cada ano.

No caso em discussão, vale a pena traçar alguns comentários acerca do denominado lançamento por homologação, previsto no art. 150, *caput*, do Código Tributário Nacional, no qual o contribuinte auxilia ostensivamente a Fazenda Pública na atividade do lançamento, cabendo ao fisco realizá-lo de modo privativo, homologando-o, conferindo a sua exatidão. Verifica-se, que o grau de participação do particular nesta espécie de lançamento atinge nível de suficiência capaz de compor a pretensão tributária limitando-se a autoridade administrativa competente tão-somente a uma atividade de controle *a posteriori* do procedimento de apuração exercido.

No lançamento por homologação, o direito subjetivo da Fazenda Nacional em constituir créditos tributários decai em cinco anos a contar da ocorrência do fato imponible, nos termos do art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional.

A jurisprudência pacificou-se no sentido de que o prazo decadencial para Fazenda Pública constituir crédito tributário no lançamento por homologação é de 5 (cinco) anos a contar da ocorrência do fato gerador, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Por outro lado, nos precisos termos do artigo 150 do Código Tributário Nacional, ocorre o lançamento por homologação quando a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, a qual, tomando conhecimento da atividade assim exercida, expressamente a homologa. Inexistindo essa homologação expressa, ocorrerá ela no prazo de 05(cinco) anos, a contar do fato gerador do tributo. Com outras palavras, no lançamento por homologação, o contribuinte apura o montante e efetua o recolhimento do tributo de forma definitiva, independentemente de ajustes posteriores.

Ora, o próprio Código Tributário Nacional fixou períodos de tempo diferenciados para atividade da administração tributária. Se a regra era o lançamento por declaração, que pressupunha atividade prévia do sujeito ativo, determinou o art. 173 do Código, que o prazo quinquenal teria início a partir “do dia primeiro do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”, imaginando um tempo hábil para que as informações pudessem ser compulsadas e, com base nelas, a administração tributária preparasse o lançamento. Essa é a regra básica da decadência.

De outra parte, sendo exceção o recolhimento antecipado, fixou o Código, também, regra excepcional de tempo para a prática dos atos da administração tributária, onde os mesmos cinco anos já não mais dependem de uma carência para o início da contagem, uma vez que não se exige a prática de atos administrativos prévios. Ocorrido o fato gerador, já nasce para o sujeito passivo a obrigação de apurar e liquidar o crédito tributário, sem qualquer participação do sujeito ativo que, de outra parte, já tem o direito de investigar a regularidade dos procedimentos adotados pelo sujeito passivo a cada fato gerador, independente de qualquer informação ser-lhe prestada. É o que está expresso no § 4º, do artigo 150, do CTN.

Nesta ordem, é de se refutar, também, o argumento daqueles que entendem que só pode haver homologação se houver pagamento e, por consequência, como o lançamento efetuado pelo fisco decorre da falta de recolhimento de imposto de renda, o procedimento fiscal não mais estaria no campo da homologação, deslocando-se para a modalidade de lançamento de ofício, sempre sujeito à regra geral de decadência do art. 173 do Código Tributário Nacional.

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 homologada 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 obviedade 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 à 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.

Assim sendo, ainda que não haja pagamento, ocorrendo o fato imponible, isto é, nascida à obrigação tributária, após o decurso de 5 (cinco) anos considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito tributário se a Fazenda, nesse período, permanecer silente, privilegiando o princípio que o direito não socorre ao que dorme.

Não há dúvidas, de que o legislador tributário, com a criação do lançamento por homologação, procurou uma forma de contornar a problemática da estrita vinculação do ato de lançamento à autoridade administrativa (daí a impossibilidade no direito pátrio de se falar no impropriamente denominado "autolancamento") a despeito da existência de tributos cuja natureza exige a sua apuração, quantificação e, conforme o caso, o seu recolhimento, sem prévia manifestação da administração (exs: tributos sujeitos à retenção na fonte e os impostos indiretos, tais como o ICMS e o IPI). A doutrina, no entanto, diante à insuficiência da construção normativa engendrada pelo legislador tributário, identifica contradições e incoerências no tratamento da matéria.

Da mesma forma, não há dúvidas, que a homologação expressa ou tácita termina sendo a forma pela qual o fisco, concordando com a apuração realizada pelo contribuinte, realiza o lançamento tributário.

Assim, objeto da homologação é a atividade de apuração, e não o pagamento do tributo.¹

É a atividade que, diante de determinada situação de fato, afirma existente o tributo e apura o montante devido, ou afirma inexistente o tributo e assim ausente a possibilidade de constituição de crédito tributário. É aquela atividade que, sendo privativa da autoridade administrativa, é em certos casos, por força de lei, desenvolvida pelo contribuinte e assim, para que possa produzir os efeitos jurídicos do lançamento carece da homologação. Com esta a autoridade faz sua aquela atividade de fato desempenhada pelo contribuinte. Assim, se o contribuinte fez a apuração e informou o valor do tributo ao fisco, prestando a informação (DCTF, GIA, etc.), a autoridade administrativa pode fazer o lançamento, simplesmente homologando aquela apuração feita pelo contribuinte, e se não houve o pagamento, notificá-lo

¹ SAKAKIHARA, 1999, p. 584

para pagar, tal como se houvesse terminado um procedimento administrativo de lançamento de ofício.

Não obstante o art. 150, em seu parágrafo primeiro, refira-se à homologação do lançamento, e em seu parágrafo quarto contenha a expressão “considera-se homologado o lançamento”, na verdade não se homologa o lançamento, pois o lançamento, nesta hipótese, consiste precisamente na homologação. Homologação da atividade de apuração ou determinação do valor do tributo e, sendo o caso, da penalidade, que a final consubstanciam o crédito tributário. O que existe antes da homologação não é, em termos jurídicos, um lançamento. Toda a atividade material desenvolvida pelo contribuinte para a determinação do valor devido ao fisco não é, do ponto de vista rigorosamente jurídico, o lançamento, pois esta é atividade privativa da autoridade administrativa. Atividade que, em se tratado de lançamento por homologação, consiste simplesmente na homologação. (É certo que o § 1º, do art. 150, referindo-se à homologação do lançamento, parece admitir que se deve considerar a atividade de apuração, desenvolvida pelo contribuinte, como lançamento. Cuida-se, porém, de simples impropriedade terminológica. A palavra lançamento, aí, está empregada no sentido de apuração do valor do tributo. Não no sentido técnico jurídico de constituição do crédito tributário).

Neste momento, acreditamos ser interessante fazer uma abordagem nas formas de interpretações existentes:

A) Sujeito passivo apura e recolhe integralmente ou parcialmente o tributo devido: Quando o sujeito passivo apura o valor devido, e recolhe integralmente o tributo, trata-se da situação fática ideal que o legislador previu ao contemplar com um lapso temporal menor para a ocorrência da decadência. É a própria essência do lançamento por homologação. O *dies a quo*, ou o termo inicial para contagem do prazo decadencial, é a partir do fato gerador. Como suporte fático no do artigo 150, § 4.º do CTN. Quando o recolhimento é menor que o valor devido, ou seja, é parcial o posicionamento predominante na doutrina leva a considerar a hipótese como similar à anterior. Ou seja, independente se o recolhimento for integral ou parcial, o termo inicial para contagem se inicia da ocorrência do fato gerador.

B) Sujeito passivo apura e não recolhe o tributo devido: Essa hipótese provoca divergência na doutrina dependendo do entendimento adotado com relação ao objeto da homologação. Quando o objeto da homologação é o pagamento, e não ocorrendo, a regra a ser aplicada é do artigo 173, I do CTN, sendo o termo inicial para contagem do prazo decadencial o primeiro dia do exercício seguinte. Se, por acaso, o objeto da homologação é o procedimento realizado pelo sujeito passivo inclina-se a aceitar que o termo inicial obedecerá ao artigo 150, § 4.º do CTN.

C) Sujeito passivo não apura e não recolhe o tributo devido: Nessa situação, independentemente do posicionamento adotado com relação ao objeto da homologação, existem aqueles, que entendem que não há o que se homologar e nestes casos o Fisco deveria utilizar o lançamento de ofício, onde o *dies a quo*, para contagem do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte, na forma do artigo 173, I do CTN.

Entretanto, a minha posição pessoal é que objeto da homologação é a atividade exercida pelo contribuinte, e não o procedimento de apuração ou o pagamento do tributo. Aliás, esta é a posição majoritária no Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, órgão julgador de segunda instância dos processos em matéria tributária na área federal, conforme os acórdãos abaixo relacionados:

IRPF - DECADÊNCIA – TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - A regra de incidência de cada tributo é que define a sistemática de seu lançamento. O pagamento do tributo é irrelevante para a caracterização da natureza do lançamento tributário. O imposto de renda pessoa física é tributo que se amolda à sistemática prevista no art. 150 do CTN, chamado lançamento por homologação, de forma que o prazo decadencial é o previsto no parágrafo 4º do referido dispositivo. Recorrente : FAZENDA NACIONAL. Recorrida : 4ª CÂMARA DO 1º CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES. Sessão de : 22 de setembro de 2005. Acórdão nº : CSRF/04-00.125.

DECADÊNCIA – LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO – Os tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa amoldam-se à sistemática de lançamento por homologação, prevista no art. 150 do CTN, hipótese em que o prazo decadencial tem como termo inicial à data da ocorrência do fato gerador. A ausência de recolhimento não desnaturaliza o lançamento, pois o que se homologa é a atividade exercida pelo sujeito passivo, da qual pode resultar ou não o recolhimento de tributo. Preliminar de decadência acolhida. Recurso especial da Fazenda Nacional conhecido e não provido. Sessão de: 11 de agosto de 2003. Acórdão nº CSRF/01-04.603.

Necessário ressaltar, que o art. 150 § 4º do CTN excepciona de sua contagem os casos em que se constatarem procedimentos dolosos, fraudulentos ou de simulação. Nestes casos não se observará a contagem do prazo a partir do fato gerador.

No que tange à fraude, merece transcrição à lição de SÍLVIO RODRIGUES (Direito Civil. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 226):

Age em fraude à lei a pessoa que, para burlar princípio cogente, usa de procedimento aparentemente lícito. Ela altera deliberadamente a situação de fato em que se encontra, para fugir à incidência da norma. O sujeito se coloca simuladamente em uma situação em que a lei não o atinge, procurando livrar-se de seus efeitos.

A simulação consiste na "prática de ato ou negócio que esconde a real intenção" (SÍLVIO DE SALVO VENOSA. Direito Civil. São Paulo: Atlas, 2003, p. 467), sem necessidade de prejuízo a terceiros (2003, p. 470).

A verificação do fato de determinada vontade tendente a ocultar a ocorrência do fato gerador ou encobrir suas reais dimensões, manifestada de forma efetiva na consecução distorcida das obrigações formais do contribuinte, serve como base material para a verificação da existência de dolo, fraude ou simulação.

Assim, a configuração desse ilícito interessa ao direito tributário na medida em que colabora na determinação da regra da decadência aplicável ao caso concreto.

O fato jurídico da existência ou não de dolo, fraude ou simulação (parte final do art. 150, § 4º do CTN) deve, para consecução dos objetivos estabelecidos nestes dispositivos, ser constituída na via administrativa, determinando, desse modo, a obrigatoriedade do lançamento de ofício (art. 149, VII, do CTN) ou a impossibilidade da extinção do crédito pela homologação tácita. Deve-se observar que a ocorrência de dolo, fraude ou simulação só é

relevante nos casos de efetivo pagamento antecipado. Se não houver pagamento antecipado, seja porque o contribuinte não o efetuou, ou porque o tributo por sua natureza se sujeita ao lançamento de ofício, o dolo, a fraude e a simulação hão de ser apurados no procedimento administrativo de fiscalização realizado de ofício, não servindo como hipóteses determinantes no prazo diferenciado de decadência.

Nestes casos o Código Tributário Nacional não fixa um prazo específico para operar a decadência, exigindo um esforço enorme do hermeneuta para a solução dessa questão sem deixar, no entanto, de atender, também, o princípio da segurança nas relações jurídicas, de modo que os prazos não fiquem *ad eternum* em aberto. Os prazos do Direito Civil são inaplicáveis por serem específicos às relações de natureza particular.

A solução mais adequada e pacífica nos tribunais superiores é no sentido de se aplicar à regra do art. 173, I (exercício seguinte) para os casos do art. 150, § 4º do CTN (lançamento por homologação); e a regra do art. 173, parágrafo único do CTN nos demais casos – lançamento não efetuado em época própria ou a partir da data da notificação de medida preparatória do lançamento pela Fazenda Pública.

Embora o prejuízo a terceiro, que, no caso, é a Administração Pública, não seja requisito desses vícios, o fato é que, conforme já dito acima, não se concebe que alguém deles se utilize sem interesse econômico.

Por isso, ainda que tenha havido pagamento, a existência de dolo, fraude ou simulação causa suspeita, razão pela qual o Código Tributário Nacional impede a extinção do crédito tributário no caso da ocorrência desses ilícitos.

É nessa linha que autores como JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, mencionado por EURICO MARCOS DINIZ DI SANTI (Decadência e Prescrição no Direito Tributário. São Paulo: Max Lomonad, 2001, p. 165), assinala que ao direito tributário o que importa não é o dolo, a fraude ou a simulação, mas seu resultado.

Quanto a isso, vale lembrar o que dispõe o art. 136 do Código Tributário Nacional, *verbis*:

Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Isso, obviamente, não afasta a aplicação de eventuais sanções especificamente pelas condutas dolosas, fraudulentas ou simuladas, conforme se infere, por exemplo, da Lei Federal nº 8.137, de 1990, e do art. 137 do próprio Código Tributário Nacional.

Sem embargo da exposição feita nesse tópico, costuma-se apontar nessa parte final do § 4º do art. 150 do CTN uma lacuna, uma vez que não haveria tratamento legal quanto ao prazo para lançar quando presente dolo, fraude ou simulação (LUCIANO AMARO. Direito Tributário Brasileiro. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 356; p. 394).

Seguindo esse entendimento, alguns doutrinadores defendem que se deveria aplicar, por analogia, a regra do art. 173, I, do CTN.

Assim, por exemplo, PAULO DE BARROS CARVALHO (Curso de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 1996, p. 291):

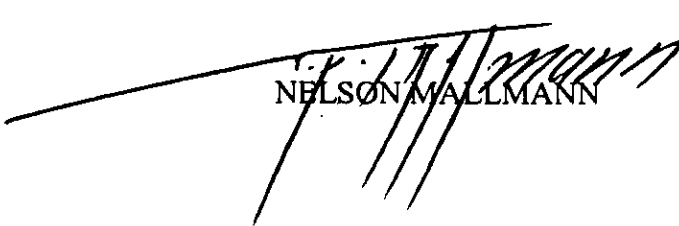
b) falta de recolhimento, integral ou parcial, de tributo, cometida com dolo, fraude ou simulação – o trato de tempo para a formalização da exigência e para a aplicação de penalidades é de cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido realizado.

Assim sendo e tendo em vista, que o Código Tributário Nacional, como norma complementar à Constituição, é o diploma legal que detém legitimidade para fixar o prazo decadencial para a constituição dos créditos tributários pelo Fisco e inexistindo regra específica, no tocante ao prazo decadencial aplicável aos casos de evidente intuito de fraude (fraude, dolo, simulação ou conluio) deverá ser adotada a regra geral contida no artigo 173 do CTN, tendo em vista que nenhuma relação jurídico-tributária poderá protelar-se indefinidamente no tempo, sob pena de insegurança jurídica.

No caso em exame, onde houve a desqualificação da multa de lançamento de ofício, e o fato gerador ocorreu em 31/12/2000, o lançamento poderia ter sido efetuado a partir do ano-calendário de 2001, tendo o prazo decadencial iniciado em 31/12/2000, vencendo-se em 31/12/2005, e a ciência do lançamento se deu em 18/08/2006, a mais de 5(cinco) anos contados do fato gerador. Assim sendo, é de se acolher a preliminar de decadência suscitada pela recorrente.

Diante do conteúdo dos autos e pela associação de entendimento sobre todas as considerações expostas no exame da matéria e por ser de justiça, voto no sentido de ACOLHER a preliminar de decadência e DAR provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 17 de dezembro de 2008


NELSON MALLMANN