



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13884.003137/2004-00
Recurso nº. : 147.646
Matéria : IRPF - Ex(s): 1999
Recorrente : ALEXSANDRO GORGULHO ROMEIRO
Recorrida : 6ª TURMA/DRJ-SÃO PAULO/SP II
Sessão de : 27 de abril de 2006
Acórdão nº. : 104-21.550

DECADÊNCIA - AJUSTE ANUAL - LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - Sendo a tributação das pessoas físicas sujeita a ajuste na declaração anual e independentemente 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 - Qualquer circunstância que autorize a exasperação da multa de lançamento de ofício de 75%, prevista como regra geral, deverá ser minuciosamente justificada e comprovada nos autos. Além disso, para que a multa qualificada seja aplicada, exige-se que o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº. 4.502, de 1964. A prestação de informação ao fisco em resposta à intimação emitida divergente de dados levantados pela fiscalização, a falta de apresentação de Declarações de Ajuste Anual e/ou extratos bancários, bem como a apuração de depósitos bancários em contas de titularidade do contribuinte não justificados e nem declarados, independentemente do montante movimentado, por si só, não caracterizam 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.

Preliminar acolhida.

Recurso provido.

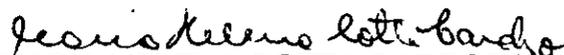
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por ALEXSANDRO GORGULHO ROMEIRO.

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso para, desqualificando a multa de ofício e reduzindo-a a 75%, acolher a preliminar de decadência, nos termos do

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13884.003137/2004-00
Acórdão nº. : 104-21.550

relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


MARIA HELENA COTTA CARDOZO
PRESIDENTE


NELSON MALKMANN
RELATOR

FORMALIZADO EM: 26 MAI 2006

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros OSCAR LUIZ MENDONÇA DE AGUIAR, PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA, HELOÍSA GUARITA SOUZA, MARIA BEATRIZ ANDRADE DE CARVALHO, GUSTAVO LIAN HADDAD e REMIS ALMEIDA ESTOL.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13884.003137/2004-00
Acórdão nº. : 104-21.550

Recurso nº. : 147.646
Recorrente : ALEXSANDRO GORGULHO ROMEIRO

RELATÓRIO

ALEXSANDRO GORGULHO ROMEIRO, contribuinte inscrito no CPF/MF 183.943.128-88, com domicílio fiscal no Município de São José dos Campos - Estado de São Paulo, à Rua Diamantina, nº 220 fundos - Bairro JD. Ismênia, jurisdicionado a DRF em São José dos Campos - SP, inconformado com a decisão de Primeira Instância de fls. 437/461, prolatada pela Sexta Turma da DRJ em São Paulo - SP, recorre, a este Primeiro Conselho de Contribuintes, pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 469/482.

Contra o contribuinte acima mencionado foi lavrado, em 27/09/04, Auto de Infração de Imposto de Renda Pessoa Física (fls. 394/401), com ciência através Edital afixado em 11/10/04 (fls. 405) e através de AR em 14/10/04 (fls. 404) para o Sr. CLÁUDIO JOSÉ ROMEIRO, como responsável solidário, exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de R\$ 1.340.403,50 (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, calculados sobre o valor do imposto referente ao exercício de 1999, correspondente ao ano-calendário de 1998.

A exigência fiscal em exame teve origem em procedimentos de fiscalização, onde a autoridade lançadora constatou omissão de rendimentos caracterizada por valores creditados em conta de depósito ou de investimento, mantida em instituição financeira, em relação aos quais o contribuinte, regularmente intimado, não comprovou, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações. Infração

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13884.003137/2004-00
Acórdão nº. : 104-21.550

capitulada no artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996; artigo 4º da Lei nº 9.481, de 1997; e artigo 21 da Lei nº 9.532, de 1997.

O Auditor-Fiscal da Receita Federal, responsável pela constituição do crédito tributário, esclarece, ainda, através do próprio Auto de Infração, entre outros, os seguintes aspectos:

- que o contribuinte fiscalizado não apresentou declaração de ajuste anual para o exercício de 1999, ano-calendário de 1998. No entanto, movimentou valores em conta de depósito ou de investimento de sua titularidade, mantida junto a instituições financeiras, superiores ao estabelecido pelo art. 42 da lei nº 9.430, de 1996 e alterações posteriores conforme os dados obtidos na forma do art. 11, § 2º da lei nº 9.311, de 1996;

- que por meio do Termo de Constatação de 25/04/01 (fls. 22), verificou-se que o contribuinte nunca residiu no endereço declarado a SRF conforme informação de testemunha tomada a termo. Em 02/05/01, foi afixado o Edital por meio do qual o interessado foi cientificado do MPF e do Termo de Início de Fiscalização;

- que após o contato junto à Caixa Econômica Federal, conseguiu-se o endereço do contribuinte, local em que tomou ciência do Termo de Reintimação Fiscal de 04/07/01 (fls. 25/26), no qual foram exigidos extratos bancários, comprovação da origem dos recursos depositados nas contas bancárias e o comprovante de entrega da declaração de rendimentos do exercício de 1999. Mediante solicitação do interessado, o prazo da intimação foi prorrogado para 13/08/01;

- que em 14/08/01, o contribuinte apresentou os extratos bancários da conta nº 6465-5 da Caixa Econômica Federal e informou ser esta sua única conta-corrente, sendo que a movimentação referia-se à atividade de compra e venda de linhas telefônicas e

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13884.003137/2004-00
Acórdão nº. : 104-21.550

veículos realizados por uma empresa, a qual não declinou o nome, sendo utilizada a referida conta aberta em seu nome. Afirmou que informaria até 24/08/01 e nome da empresa e que a DIRPF Exercício de 1999 não foi entregue por não ter auferido renda (fls. 28/197). Na ocasião, foi concedido a prorrogação do prazo para apresentação de documentação hábil e idônea que comprove a origem dos recursos;

- que por meio da requisição de Informações sobre Movimentação Financeira (RMF), solicitou-se à CEF que apresentasse documentação referente aos débitos e créditos na conta corrente;

- que analisando a documentação encaminhada pela CEF, verificou-se que o endereço do contribuinte, constante da ficha cadastral de abertura de conta da CEF, é o mesmo informado no cadastro SRF da empresa C. C: Fomento Comercial Ltda., cujos sócios são Claiton Renato Romeiro, CPF 887.237.558-49 e Cláudio José Romeiro, CPF 886.872.878-87. Constatou-se também que a conta era movimentada pelo Sr. Cláudio José Romeiro, fato comprovado por meio da conferência da assinatura dos cheques emitidos com a ficha de abertura e autógrafos, além de instrumento de procuração (fls. 253) e de informação fornecida pela CEF em seu Ofício nº J-2906 de 14/10/02 (fls. 227);

- que da análise, por amostragem, das cópias dos cheques remetidos pela CEF (fls. 318/335) pode-se constatar que nenhum dos cheques foi assinado pelo titular da conta, Sr. Alexsandro Gorgulho Romeiro, sendo todos assinados pelo procurador, Sr. Cláudio José Romeiro, CPF 886.872.878-87. A comparação das assinaturas se deu pelas fichas de abertura e autógrafos do procurador e dos titulares da conta corrente: Sr. Alexsandro Gorgulho Romeiro e Sr^a Solange Clara Romeiro (fls. 244/250);

- que dentre os cheques expedidos pela c/c da CEF, há vários cheques nominais ao Sr. Cláudio José Romeiro e à empresa C.C Fomento Comercial Ltda. da qual é

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13884.003137/2004-00
Acórdão nº. : 104-21.550

sócio (fls. 318/335), o que constitui prova de que o mesmo beneficiou-se da situação. A análise de sua DIRPF do exercício 1999 (fls. 336/337) confirme o exposto, visto que o Sr. Cláudio José Romeiro declara possuir 50% do capital social da empresa C.C. Fomento Comercial Ltda.;

- que pelo exposto, fica evidente a relação pessoal e direta do Sr. Cláudio José Romeiro e o interesse comum deste na movimentação financeira em tela. Assim, arrolamos este como solidário no presente crédito tributário, cuja ciência da solidariedade foi cientificada através do Termo de declaração de Sujeição Passiva Solidária (fls. 338/339);

- que o presente auto de infração teve multa de ofício qualificada em 150%, de acordo com o inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, já que ficou evidente o conluio entre os dois autuados, irmãos de fato, no intuito de ludibriar o fisco, quando o Sr. Alexandro Gorgulho Romeiro informou que a movimentação financeira referia-se à atividade empresarial e, no entanto, negou-se a informar o nome da empresa, em clara tentativa de proteger o irmão, Sr. Cláudio José Romeiro, da autuação fiscal ora em curso;

- que em virtude da conta corrente nº 6465-5 da CEF ser de titularidade conjunta com a Srª Solange Clara Romeiro Leonel, CPF 787.991.718-72, os valores de depósitos não comprovados foram considerados pela metade, conforme art. 58 da Lei 10.637, de 2002.

Em sua peça impugnatória de fls. 412/417, instruída pelos documentos de fls. 418/424, apresentada, tempestivamente, em 11/11/04, o contribuinte, se indispõe contra a exigência fiscal, solicitando que seja acolhida à impugnação para declarar a insubsistência do Auto de Infração, com base, em síntese, nos seguintes argumentos:

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13884.003137/2004-00
Acórdão nº. : 104-21.550

- que, preliminarmente da decadência, havendo dois contribuintes autuados, em 09/05/04, o ano-calendário de 1998 está atingido pela decadência;

- que, quanto à quebra do sigilo bancário sem autorização judicial e irretroatividade de lei, tem-se que a Lei Complementar nº 105, é de 10/01/01 e o lançamento se refere ao ano-calendário de 1998, portanto, a aplicação desse ato legal ao caso concreto é retroativa, o que viola o princípio constitucional previsto no inciso XXXVI do artigo 5º;

- que às folhas 5 do Auto de Infração, são mencionadas as planilhas de folhas 341 a 392 mas, as mesmas não foram juntadas nesse Auto de Infração, autêntico cerceamento do direito de defesa;

- que com efeito, é pacífica a jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes e do judiciário no sentido de que, a movimentação da conta bancária global não pode se constituir em base de cálculo de lançamento pois o que deve ser considerado, obviamente, é o rendimento conseqüente dessa mera movimentação que é o apurado como referência no Demonstrativo;

- que mesmo que não fossem nulo o lançamento pelas preliminares e, procedesse à autuação, a multa aplicada de 150%, tal qual a incidência do lançamento sobre a movimentação da conta bancária, é mais que confiscatória, incorrendo o fisco em flagrante excesso de exação inclusive porque não é caso de dolo - como não se presume - o ônus da prova compete a quem alega.

Após resumir os fatos constantes da autuação e as principais razões apresentadas pelo impugnante, a Quarta Turma da DRJ em São Paulo - SP, conclui pela procedência da ação fiscal e pela manutenção integral do crédito tributário, com base nas seguintes considerações:

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13884.003137/2004-00
Acórdão nº. : 104-21.550

- que, quanto a preliminar de decadência, tem-se que o lançamento do Imposto de Renda das pessoas Físicas, nos casos em que o contribuinte encaminha a declaração de ajuste anual, tem a natureza jurídica de lançamento por homologação e que o termo inicial para contagem do prazo decadencial é a data da ocorrência do fato gerador, conforme prevê o art. 150, § 4º, do CTN;

- que nos casos em que o contribuinte permanece inerte, ou seja, não realiza a atividade material que lhe é legalmente atribuída, não há atividade administrativa a ser homologada, e, portanto, o prazo para a Fazenda Pública efetuar o lançamento passa a ser o maior prazo previsto no artigo 173. Ocorrendo o lançamento de ofício o termo inicial para a contagem do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (art. 173, inciso I, do CTN);

- que no caso em foco, o contribuinte não apresentou a declaração de ajuste anual do IRPF, exercício 1999, restando em que não há nenhum lançamento a ser homologado;

- que, além disso, a extensa movimentação financeira não informada ao Fisco evidenciou a atividade tendente a ocultar a ocorrência do fato gerador do imposto ou de fato, nos termos do art. 71 da Lei nº 4.502, comprovada a ocorrência de dolo;

- que em se tratando, assim, de lançamento de ofício, o direito da Fazenda Pública de proceder ao lançamento do Imposto de Renda Pessoa Física expiraria, no caso em tela, em 01/01/05, para o exercício de 1999. Tendo o fisco efetuado o lançamento em 26/10/04 (data da ciência do edital), ainda não terminara o prazo decadencial;

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13884.003137/2004-00
Acórdão nº. : 104-21.550

- que, quanto à quebra do sigilo bancário sem autorização judicial e a violação do princípio da irretroatividade da lei, tem-se que o contribuinte defende a tese de que seu sigilo bancário foi quebrado ilegalmente pela autoridade administrativa, sendo, portanto, ilegítima a utilização desses dados para a apuração do crédito tributário;

- que o sigilo bancário tem por finalidade a proteção contra a divulgação ao público dos negócios das instituições financeiras e de seus clientes. Assim, a partir da prestação, por parte das instituições financeiras, das informações e documentos solicitados pela autoridade tributária competente, como autorizam a Lei Complementar nº 105/2001 e o art. 197, II, da Lei nº 5.172, de 1966, o sigilo bancário não é quebrado, mas, apenas é transferido à responsabilidade da autoridade administrativa solicitante e dos agentes fiscais que a eles tenham acesso no restrito exercício de suas funções;

- que é simples concluir que, a partir de 10/01/01, era facultada a utilização das informações prestadas, relativas à movimentação financeira, para constituição de outros imposto e contribuições. Esse foi o caso em questão. O procedimento fiscal que resultou na obtenção dos dados da CPMF e dos respectivos extratos bancários iniciou-se em 04/07/01 (fl. 10), ou seja, todos os procedimentos adotados para a constituição do crédito tributário relativo ao imposto de renda pessoa física, com base nos dados da Base CPMF, ocorreram dentro da vigência da Lei nº 10.174, de 2001;

- que se frise, novamente, que não há que se cogitar da impossibilidade de aplicação retroativa dos dispositivos em análise na Lei Complementar nº 105/2001, bem como na Lei nº 10.174/2001, uma vez que esses dispositivos em nada se comunicam com o estabelecimento de lei substantiva tendente a modificar fato gerador, alíquotas e bases de cálculo de tributo, porquanto introduzem, simplesmente, norma processual que visa à melhoria dos processos de fiscalização / apuração;

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13884.003137/2004-00
Acórdão nº. : 104-21.550

- que, quanto ao cerceamento do direito de defesa, tem-se que em relação à alegação de cerceamento do direito de defesa, cumpre ressaltar que ao contribuinte foram efetuadas, regularmente, intimações no sentido de serem carreados aos autos, dentre outros documentos, os extratos bancários relativos às movimentações financeiras cujas informações foram obtidas com base em dados da CPMF, bem como a comprovação das origens dos recursos que pudessem justificar a movimentação bancária apurada mediante os referidos extratos, discriminados nas tabelas de fls. 341/391, aos quais o contribuinte teve acesso durante a fiscalização;

- que, quanto à aplicação da multa qualificada, tem-se que a omissão de rendimentos, por si só caracteriza a intenção dolosa, fazendo com que a imputação da multa no percentual maior (150%) esteja em acordo com os ditames legais. Indubitavelmente, a prática contumaz do contribuinte, no sentido do não-oferecimento à tributação dos rendimentos conforme detectados a partir da existência de depósitos bancários de elevado montante e cujas origens não foram objeto de comprovação, bem como a não-apresentação dos extratos bancários requisitados pela fiscalização, tiveram o propósito deliberado de impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento, por parte da autoridade fazendária, da omissão de rendas e da conseqüente ocorrência do fato gerador do imposto de renda;

- que, quanto ao mérito, tem-se que o art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996 estabeleceu uma presunção legal de omissão de rendimentos que autoriza o lançamento do imposto correspondente, sempre que o titular da conta bancária, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos creditados em sua conta de depósito ou de investimento;

- que a presunção em favor do fisco não se configura como mera suposição e transfere ao contribuinte o ônus de elidir a imputação, mediante a comprovação, no caso,

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13884.003137/2004-00
Acórdão nº. : 104-21.550

da origem dos recursos. Trata-se, afinal, de presunção relativa, passível de prova em contrário;

- que em relação às ligações das transações com a empresa C.C Fomento Comercial Ltda., não foram apresentadas provas da operação por conta de atividade comercial. Assim é que não se pode levar em conta as informações trazidas à colação, por absoluta falta de prova do nexó entre os documentos apresentados e os depósitos objetos da presente tributação;

- que quanto à afirmação da veracidade das informações prestadas em Declaração de Ajuste Anual, cumpre observar que o contribuinte não a apresentou para o exercício de 1999, ano-calendário de 1998, em questão. Além disso, conforme já demonstrado, a Lei nº 9.430/96 inverteu o ônus da prova em relação aos depósitos bancários, afastando a presunção de veracidade de informações prestadas pelo contribuinte, mesmo que relativas ao sócio, para o caso em foco.

As ementas que consubstanciam os fundamentos da decisão de Primeira Instância são as seguintes:

"Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 1998

Ementa: PRELIMINAR. DECADÊNCIA.

O prazo para constituição do crédito tributário pela Fazenda Nacional é de cinco anos contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, quando o contribuinte apresenta a declaração de ajuste anual, subtraindo ao fisco o conhecimento de fato gerador de imposto de renda e de fatos que poderiam levar à sua constatação. Preliminar rejeitada.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13884.003137/2004-00
Acórdão nº. : 104-21.550

PRELIMINAR. QUEBRA DE SIGILO BANCÁRIO. LANÇAMENTO LASTREADO EM INFORMAÇÕES SOBRE MOVIMENTAÇÃO BANCÁRIA (BASE DE DADOS DA CPMF). IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO RETROATIVA DA LEI Nº 10.174/2001.

Havendo procedimento administrativo regularmente instaurado, não constitui quebra do sigilo bancário a obtenção, pelos órgãos fiscais tributários do Ministério da Fazenda e dos Estados, de dados sobre a movimentação bancária dos contribuintes com base em valores da CPMF. Não constitui quebra da intimidade o simples acesso à movimentação bancária do contribuinte, vez que os atos administrativos reputam-se pautados na impessoalidade e os funcionários da administração tributária tem o dever legal de manter sigilo das informações a que tem acesso em função do cargo.

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. Preliminar Rejeitada.

PRELIMINAR. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. FALTA DE JUNTADA DE ANEXOS AO AUTO DE INFRAÇÃO.

Na intimação por edital afixado na sede da Delegacia da Receita federal jurisdicionante, há presunção relativa de amplo acesso aos autos do processo, incluídos aí o auto de infração e seus anexos. Na ausência de prova, por parte do contribuinte, de impedimento a acesso aos anexos mencionados, é de se concluir que não houve cerceamento do direito de defesa. Preliminar rejeitada.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. OMISSÃO DE RENDIMENTOS.

A presunção legal de omissão de rendimentos autoriza o lançamento do imposto correspondente, sempre que o titular da conta bancária, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos creditados em sua conta de depósito ou de investimento.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13884.003137/2004-00
Acórdão nº. : 104-21.550

MAJORAÇÃO DA MULTA DE OFICIO PARA 150%. OCORRÊNCIA DE CONFISCO.

A aplicação da multa de ofício decorre de expressa previsão legal, tendo natureza de penalidade por descumprimento da obrigação tributária e, presentes na conduta do contribuinte às condições que propiciaram a majoração da multa de ofício, consubstanciadas pela tentativa de retardar o conhecimento da ocorrência do fato gerador do imposto, é de se manter a majoração da multa para 150%. O lançamento do imposto de renda da pessoa física que atendeu aos preceitos legalmente estabelecidos e exigiu tributo resultante de omissão de rendimentos apurada, bem como a multa regulamentar cominada, não constitui confisco, nem viola o princípio do respeito à capacidade contributiva, uma vez que os rendimentos omitidos e apurados guardam correspondência à capacidade econômica do sujeito passivo. Refoge à competência da autoridade administrativa a apreciação e decisão de questões que versem sobre a constitucionalidade de atos legais, salvo se já houver decisão do Supremo tribunal Federal declarando a inconstitucionalidade da lei ou ato normativo.

Lançamento Procedente.”

Cientificado da decisão de Primeira Instância, em 15/06/05, conforme Termo constante às fls. 462/463, e, com ela não se conformando, o recorrente interpôs, em tempo hábil (15/07/05), o recurso voluntário de fls. 469/482 no qual demonstra irresignação contra a decisão supra ementada, baseado, em síntese, nas mesmas razões expendidas na fase impugnatória, reforçado pelas seguintes considerações:

- que, quanto ao Auto de Infração lavrado em nome de dois contribuintes, tem-se que a primeira nulidade que se apresenta refere-se à identificação do sujeito passivo da obrigação tributária, sob dois aspectos distintos. O primeiro aspecto refere-se à lavratura de auto de infração em nome de dois contribuintes a saber: Sr. Alexsandro Gorgulho Romeiro e outro. Este, identificado no corpo dos autos como sendo o Sr. Cláudio José Romeiro, arrolado como solidário no crédito tributário;

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13884.003137/2004-00
Acórdão nº. : 104-21.550

- que, quanto ao erro na identificação do sujeito passivo, tem-se que o erro na identificação aflora da própria descrição dos fatos, quando o auditor fiscal, em seu relato, não deixa dúvida de que a conta corrente conjunta de Alexsandro Gorgulho Romeiro e Solange Clara Romeiro Leonel, apesar de titularidade dos dois, em realidade era de Cláudio José Romeiro;

- que, isto porquanto, conforme exposto pelo fisco, somente Cláudio José Romeiro movimentou a conta-corrente, por procuração dos titulares de direito, constando do cadastro bancário o endereço de sua empresa. Fato este reforçado, quando no inciso da ação fiscal, o Sr. Alexsandro Gorgulho Romeiro, ao responder intimação, informou que a conta foi aberta em seu nome e de efetiva titularidade de terceiro, no caso uma empresa, cujo nome não mencionou. A identificação foi apurada posteriormente pelo fisco, não só em função do endereço ser da empresa C.C Fomento Comercial Ltda., como também, por ser o procurador da movimentação financeira um dos sócios, com 50% de participação no capital social;

- que assim, os fatos narrados pelo fisco e a informação do titular de direito da conta corrente demonstram claramente ser a conta-corrente de efetiva titularidade de Cláudio José Romeiro, ou de sua empresa C.C Fomento Comercial;

- que a errônea tributação aflora do exame do § 5º do indicado artigo 42 da lei nº 9.430, de 1996, que traz o seguinte dispositivo: "§ 5º. Quando comprovado que os valores creditados na conta de depósito ou de investimento pertencem à terceiro, evidenciando interposição de pessoa, a determinação dos rendimentos ou receitas será efetuado em relação ao terceiro, na condição de efetivo titular da conta de depósito ou de investimento."



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13884.003137/2004-00
Acórdão nº. : 104-21.550

Consta nos autos às fls. 786 a observação de que o recorrente não possuía bens ou direitos para arrolar, objetivando o seguimento do recurso administrativo, sem exigência do prévio depósito de 30% a que alude o art. 10, da Lei nº 9.639, 1998, que alterou o art. 126, da Lei nº. 8.213, de 1991, com a redação dada pela Lei nº. 9.528, de 1997.

É o Relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13884.003137/2004-00
Acórdão nº. : 104-21.550

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 nesta fase recursal versa sobre omissão de rendimentos exteriorizada por depósitos bancários de origem não comprovada e multa qualificada.

Da análise dos autos do processo se verifica, que a motivação inicial para instaurar o procedimento fiscal foi à movimentação financeira de porte elevado, conclusão extraída a partir da análise da arrecadação pertinente a CPMF. Posteriormente, em razão do não atendimento, por parte do suplicante, das intimações emitidas pela fiscalização para que apresentasse os extratos bancários, a autoridade administrativa da DRF em São José dos Campos - SP emitiu a competente Requisição de Informações sobre Movimentação Financeira para solicitar cópia dos documentos bancários e, posteriormente, a autoridade fiscalizadora através da análise destes documentos apurou a omissão de rendimentos caracterizada por valores creditados em contas de depósitos, mantidas 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 já na vigência do artigo 42, da Lei 9.430, de 1996.

Inicialmente, se faz necessário ressaltar que independentemente do teor da

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13884.003137/2004-00
Acórdão nº. : 104-21.550

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.

Neste contexto, se faz necessário à evocação da justiça fiscal, no que se refere à decadência de tributos regidos pelo lançamento por homologação.

Desta forma, cumpre, inicialmente analisar a preliminar de decadência para o exercício de 1999, correspondente ao ano-calendário de 1998, sob o entendimento de que quando se tratar de incidência de imposto de renda pessoa física há o dever do sujeito passivo de efetuar o pagamento sem o prévio exame da autoridade administrativa, o que se configura como lançamento por homologação e neste caso o decurso do prazo decadencial de cinco anos se verificará entre a data da ocorrência do fato gerador (data do encerramento do ano-calendário - 31/12) e a data da ciência do lançamento procedido mediante o Auto de Infração, ao amparo do artigo 150, § 4º do CTN.

É de se ressaltar, que 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.

Da análise dos autos, 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 ficou evidente o conluio entre os dois autuados no intuito de ludibriar o fisco, sendo que nesses casos é possível inferir que o contribuinte deixou deliberadamente de informar rendimentos auferidos em sua Declaração de Ajuste Anual (omissão de

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13884.003137/2004-00
Acórdão nº. : 104-21.550

apresentação de declaração) 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 pelo contribuinte, com o propósito específico de impedir ou retardar o conhecimento das infrações, ocultando rendimentos auferidos e não declarados.

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 apresentação de Declaração de Ajuste Anual e/ou extratos bancários, omitindo os valores que transitaram em contas bancárias, de titularidade do recorrente, representativas de rendimentos tributáveis ocasionando o retardamento do imposto a pagar, independentemente 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.

Neste processo, se faz necessário à evocação da justiça fiscal, no que se refere à multa qualificada aplicada, decorrente do artigo 957 do RIR/99, com base legal no inciso II do artigo 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.

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 o contribuinte teria deixado

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13884.003137/2004-00
Acórdão nº. : 104-21.550

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.

Assim, não há dúvidas que a qualificação da multa tem origem na prestação de informação ao fisco, em resposta à intimação emitida divergente de dados levantados pela fiscalização, bem como a falta de comprovação 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 não comprovados e não informados 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 caracterizam 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, exceto quando comprovado que os valores creditados na conta de depósito ou de investimento pertencem à terceiro, evidenciando interposição de pessoa, entretanto, a determinação dos rendimentos deverá ser efetuado em relação ao terceiro, na condição de efetivo titular da conta de depósito ou de investimento, ou seja o Auto de Infração deverá ser lavrado contra o titular de fato e não contra o titular de direito (§ 5º do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996).

Aqui no caso em discussão o Auto de Infração foi lavrado contra o titular de direito e nestas circunstâncias é que a matéria deverá ser analisada.

A aplicação da multa de lançamento de ofício qualificada, decorrente do art. 44, II, da Lei nº. 9.430, de 1996, atualmente aplicada de forma generalizada pela autoridade

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13884.003137/2004-00
Acórdão nº. : 104-21.550

lançadora, 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 nº 4.502/64, que prevêm 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; a falta de apresentação da Declaração de Rendimentos; a falta de atendimento de intimação para apresentação de documentos (extratos bancários); etc., não tem, a princípio, a característica essencial de evidente intuito de fraude.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13884.003137/2004-00
Acórdão nº. : 104-21.550

Da mesma forma, a prestação de informações ao fisco, em resposta à intimação emitida divergente de dados levantados pela fiscalização 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 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.

Além do mais, o que pesa realmente no presente caso é que o lançamento foi realizado pela falta de comprovação de 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 Receita Federal. Nestes lançamentos, acumulam-se duas premissas: a primeira que os depósitos bancários não justificados deve 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 Receita Federal 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.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13884.003137/2004-00
Acórdão nº. : 104-21.550

Este equívoco praticado pelo fisco provoca, em certos casos, um transtorno irreparável ao contribuinte. Como se sabe, toda vez que é aplicada a multa qualificada, além do problema tributário, surge a questão penal tributária, materializada na representação fiscal para fins penais, partindo do pressuposto que a conduta praticada pelo contribuinte tipifica, em tese, um ilícito penal previsto na Lei nº. 8.137, de 1990.

Com efeito, a qualificação da multa, nestes casos, importaria em equiparar uma simples infração fiscal de omissão de rendimentos, facilmente detectável pela fiscalização, às infrações mais graves, em que seu responsável sursurpia 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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13884.003137/2004-00
Acórdão nº. : 104-21.550

lançadora tem o dever legal de cobrar o imposto sobre a omissão de rendimentos, já que o contribuinte esta 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, suprimento 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.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13884.003137/2004-00
Acórdão nº. : 104-21.550

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 n.º. 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:

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13884.003137/2004-00
Acórdão nº. : 104-21.550

"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 n.º. 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 CSRF/01-03.470, de 24 de julho de 2001:

"EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - A escrituração de compras realizadas através de notas fiscais inidôneas, porque emitidas por empresa inexistentes, e sua utilização como custo para redução do lucro tributável, comprova o evidente intuito de fraude e justifica a aplicação da multa prevista no artigo 728 inciso III do RIR/80."

Acórdão nº 103-21.046, de 16 de outubro de 2002:

"EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - A evidência da intenção dolosa, exigida na lei para agravamento da penalidade aplicada, há que aflorar na instrução processual, devendo ser inconteste e demonstrada de forma cabal. O

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13884.003137/2004-00
Acórdão nº. : 104-21.550

atendimento a todas as solicitações do Fisco e observância da legislação societária, com a divulgação e registro nos órgãos públicos competentes, inclusive com o cumprimento das formalidades devidas junto à Receita Federal, ensejam a intenção de obter economia de impostos, por meios supostamente elisivos, mas não evidenciam má-fé, inerente à prática de atos fraudulentos.”

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. À utilização de documentos ideologicamente falsos -” notas fiscais frias “-, para comprovar custos e/ou despesas, constitui evidente intuito de fraude e

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13884.003137/2004-00
Acórdão nº. : 104-21.550

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. 101-94.258, de 01 de janeiro de 2003:

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13884.003137/2004-00
Acórdão nº. : 104-21.550

“EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - O lançamento da multa qualificada de 150% deve ser minuciosamente justificada e comprovada nos autos. Além disso, exige-se que o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. Inadmissível a qualificação da multa de ofício sobre a diferença do imposto de renda exigido, calculado sobre a receita declarada, originariamente tributada pelo contribuinte com base no lucro presumido, e posteriormente arbitrada em vista da desclassificação da escrituração contábil, por imprestável. A falta de comprovação da origem dos recursos depositados em conta-corrente bancária caracteriza falta simples de presunção de omissão de receitas, porém, não caracteriza evidente intuito de fraude a ensejar a exasperação da multa de ofício prevista no inciso II do artigo 44 da Lei nº 9.430/96.”

É de se ressaltar, a existência de 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 n.º 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)

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13884.003137/2004-00
Acórdão nº. : 104-21.550

(...)

II - de trezentos por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º 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.”

Nos casos de realização de fato das hipóteses de conluio, fraude e sonegação, e 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.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13884.003137/2004-00
Acórdão nº. : 104-21.550

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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13884.003137/2004-00
Acórdão nº. : 104-21.550

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:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13884.003137/2004-00
Acórdão nº. : 104-21.550

“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 n.º 8.218, de 1991, reduzida na forma prevista no art. 44, II, da Lei n.º 9.430, de 1996, quando o

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13884.003137/2004-00
Acórdão nº. : 104-21.550

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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13884.003137/2004-00
Acórdão nº. : 104-21.550

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, levando em conta, principalmente, a forma como foi realizado o Auto de Infração, lançado contra o titular de fato da conta-corrente envolvida, não se percebe a prática de ato doloso para a configuração do ilícito penal. A informação de que o suplicante deixou de apresentar a Declaração de Ajuste Anual / extratos bancários, bem como deixou de comprovar depósitos bancários / de lançar rendimentos em valores expressivos e com habitualidade, para mim caracteriza motivo de lançamento de multa simples sem qualificação.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13884.003137/2004-00
Acórdão nº. : 104-21.550

Quanto ao fato da autoridade lançadora ter concluído haver conluio, ou seja, que Alexsandro Gorgulho Romeiro era, simplesmente, o titular de direito e não o titular de fato, evidenciando interposição de pessoa, o Auto de Infração não seguiu os ditames do § 5º do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996.

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%.

Diante da desqualificação da multa de lançamento de ofício, só posso concordar que ocorreu a decadência, relativo ao ano-calendário de 1998, 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 1999, já se encontrava alcançado pelo prazo decadencial na data da ciência do auto de infração (26/10//04), de acordo com a regra contida no artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13884.003137/2004-00
Acórdão nº. : 104-21.550

Como se sabe, a decadência é na verdade a falência do direito de ação para proteger-se de uma lesão suportada; ou seja, ocorrida uma lesão de direito, o lesionado passa a ter interesse processual, no sentido de propor ação, para fazer valer seu direito. No entanto, na expectativa de dar alguma estabilidade às relações, a lei determina que o lesionado dispõe de um prazo para buscar a tutela jurisdicional de seu direito. Esgotado o prazo, o Poder Público não mais estará à disposição do lesionado para promover a reparação de seu direito. A decadência significa, pois, uma reação do ordenamento jurídico contra a inércia do credor lesionado. Inércia que consiste em não tomar atitude que lhe incumbe para reparar a lesão sofrida. Tal inércia, dia a dia, corrói o direito de ação, até que ele se perca - é a fluência do prazo decadencial.

Deve ser esclarecido, que os fatos geradores das obrigações tributárias são classificados como instantâneos ou completivos. 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 completivos 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 completivo 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.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13884.003137/2004-00
Acórdão nº. : 104-21.550

É de se observar, que para as infrações relativas à omissão de rendimentos, tem-se que, embora as quantias sejam recebidas mensalmente, o valor apurado será acrescido aos rendimentos tributáveis na Declaração de Ajuste Anual, submetendo-se à aplicação das alíquotas constantes da tabela progressiva anual. Portanto, no presente caso, não há que se falar de fato gerador mensal, haja vista que somente no dia 31/12 de cada ano se completa o fato gerador complexivo objeto da autuação em questão.

Em relação ao cômputo mensal do prazo decadencial, observe-se 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 complexivo, 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.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13884.003137/2004-00
Acórdão nº. : 104-21.550

Nesse contexto, deve-se atentar com relação ao caso em concreto que, embora a autoridade lançadora tenha discriminado o mês do fato gerador, o que se considerou para efeito de tributação foi o total de rendimentos percebidos pelo interessado no ano-calendário em questão sujeitos à tributação anual, conforme legislação vigente.

Desta forma, após a análise dos autos, tenho para mim que está extinto o direito da Fazenda Pública de constituir crédito tributário relativo ao exercício de 1999, ano-calendário de 1998, já que acompanho a corrente que entende que o lançamento na pessoa física se dá por homologação, cujo marco inicial da contagem do prazo decadencial é 31 de dezembro do ano-calendário em que ocorreu o fato gerador do imposto de renda questionado, ou seja, o fisco teria prazo legal até 31/12/03, para formalizar o crédito tributário discutido neste exercício.

Como é sabido, o lançamento é o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, identificar o seu sujeito passivo, determinar a matéria tributável e calcular ou por outra forma definir o montante do crédito tributário, aplicando, se for o caso, a penalidade cabível.

Com o lançamento constitui-se o crédito tributário, de modo que antes do lançamento, tendo ocorrido o fato imponible, ou seja, aquela circunstância descrita na lei como hipótese em que há incidência de tributo, verifica-se tão somente obrigação tributária que não deixa de caracterizar relação jurídica tributária.

É sabido, que são utilizados, na cobrança de impostos e/ou contribuições, tanto o lançamento por declaração quanto o lançamento por homologação. Aplica-se o lançamento por declaração (artigo 147 do Código Tributário Nacional) quando há participação da administração tributária com base em informações prestadas pelo sujeito

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13884.003137/2004-00
Acórdão nº. : 104-21.550

passivo, ou quando, tendo havido recolhimentos antecipados, é apresentada a declaração respectiva, para o justo final do tributo efetivamente devido, cobrando-se as insuficiências ou apurando-se os excessos, com posterior restituição.

Por outro lado, nos precisos termos do artigo 150 do CTN, ocorre o lançamento por homologação quando a legislação atribua 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.

Neste ponto está a distinção fundamental entre uma sistemática e outra, ou seja, para se saber o regime de lançamento de um tributo, basta compulsar a sua legislação e verificar quando nasce o dever de cumprimento da obrigação tributária pelo sujeito passivo: se dependente de atividade da administração tributária, com base em informações prestadas pelos sujeitos passivos (lançamento por declaração), hipótese em que, antes de notificado do lançamento, nada deve o sujeito passivo; se, independente do pronunciamento da administração tributária, deve o sujeito passivo ir calculando e pagando o tributo, na forma estipulada pela legislação, sem exame do sujeito ativo - lançamento por homologação, que, a rigor técnico, não é lançamento, porquanto quando se homologa nada se constitui, pelo contrário, declara-se à existência de um crédito que já está extinto pelo pagamento.

Por decadência entende-se a perda do direito de o fisco constituir o crédito tributário, pelo lançamento.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13884.003137/2004-00
Acórdão nº. : 104-21.550

Neste aspecto a legislação de regência diz o seguinte:

Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional:

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

(...)

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

(...)

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

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

(...)

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

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

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

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13884.003137/2004-00
Acórdão nº. : 104-21.550

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento."

Depreende-se, desse texto, que o prazo decadencial é único, ou seja, de cinco anos e o tempo final é um só, o da data da notificação regular do lançamento, porém, o termo inicial, ou seja, a data a partir da qual flui a decadência é variável, como se observa abaixo:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (CTN, art. 173, item I);

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal o lançamento anteriormente efetuado (CTN, art. 173, item II);

III - da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento (CTN, art. 173, parágrafo único);

IV - da data da ocorrência do fato gerador, nos tributos cujo lançamento normalmente é por homologação (CTN, art. 150, § 4º);

V - da data em que o fato se tornou acessível para o fisco, na ocorrência de dolo, fraude ou simulação, quando o lançamento normal do tributo é por homologação (CTN, art. 149, inciso VII e art. 150, § 4º).

Pela regra geral (art. 173, I), o termo inicial do lustro decadencial é o 1º dia

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13884.003137/2004-00
Acórdão nº. : 104-21.550

do exercício seguinte ao exercício em que o lançamento poderia ter sido efetuado (contribuinte omissor na entrega da declaração de rendimentos).

O parágrafo único do artigo 173 do CTN altera o termo inicial do prazo para a data em que o sujeito passivo seja notificado de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento. É claro que esse parágrafo só tem aplicação quando a notificação da medida preparatória é efetivada dentro do 1º exercício em que a autoridade poderia lançar.

Já pelo inciso II do citado artigo 173 se cria uma outra regra, segundo a qual o prazo decadencial começa a contar-se da data da decisão que anula o lançamento anterior, por vício de forma.

Assim, em síntese, temos que o lançamento só pode ser efetuado dentro de cinco anos, contados de 1º de janeiro do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, a menos que nesse dia o prazo já esteja fluindo pela notificação de medida preparatória, ou o lançamento tenha sido, ou venha a ser, anulado por vício formal, hipótese em que o prazo fluirá a partir da data de decisão.

Se tratar de revisão de lançamento, ela há de se dar dentro do mesmo quinquênio, por força da norma inscrita no parágrafo único do artigo 149.

É inconteste que o Código Tributário Nacional e a lei ordinária asseguram à Fazenda Nacional o prazo de cinco (cinco) anos para constituir o crédito tributário.

Como se vê a decadência do direito de lançar se dá, pois, com o transcurso do prazo de cinco anos contados do termo inicial que o caso concreto recomendar.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13884.003137/2004-00
Acórdão nº. : 104-21.550

Há tributos e contribuições cuja legislação atribui ao sujeito passivo o dever de efetuar o pagamento antes que a autoridade o lance. O pagamento se diz, então, antecipado e a autoridade o homologará expressamente ou tacitamente, pelo decurso do prazo de cinco anos contados do fato gerador.

Assim, sendo exceção o recolhimento antecipado, fixou o CTN, também, regra excepcional de tempo para a prática dos atos da administração tributária, onde os mesmos cinco anos, da regra geral (art. 173 do CTN), já não mais dependem de uma carência inicial 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 à obrigação de apurar e liquidar o tributo, 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.

Ora, próprio CTN 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 CTN, 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, preparando o lançamento. Essa é a regra básica da decadência.

De outra parte, sendo exceção o recolhimento antecipado, fixou o CTN, 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 à obrigação de apurar e liquidar o crédito tributário, sem qualquer participação do sujeito ativo que, de outra parte, já tem o direito de

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13884.003137/2004-00
Acórdão nº. : 104-21.550

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, refuto, também, o argumento daqueles que entendem que só pode haver homologação se houver pagamento e, por conseqüência, 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 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 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 obriedade 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".

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13884.003137/2004-00
Acórdão nº. : 104-21.550

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, não tenho dúvidas de que a base de cálculo da declaração de rendimentos de pessoa física abrange todos os rendimentos tributáveis, não tributáveis e tributados exclusivamente na fonte 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.

O tributo oriundo de imposto de renda pessoa física, a partir do ano-calendário de 1990, se encaixa na regra do art. 150 do CTN, onde a própria legislação aplicável (Lei nº 8.134/90) atribui aos contribuintes o dever, quando for o caso, da declaração anual, onde os recolhimentos mensais do imposto constituem meras antecipações por conta da obrigação tributária definitiva, que ocorre no dia 31 de dezembro do ano-base, quando se completa o suporte fático da incidência tributária.

É da essência do instituto da decadência a existência de um direito não exercitado pela inércia do titular desse direito, num período de tempo determinado, cuja consequência é a extinção desse direito.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13884.003137/2004-00
Acórdão nº. : 104-21.550

Em assim sendo, não está correto a Fazenda Nacional constituir crédito tributário com base em imposto de renda pessoa física, relativo ao ano-calendário de 1998. O prazo quinquenal para que o fisco promovesse o lançamento tributário relativo aos fatos geradores ocorridos em 1998, começou, então, a fluir em 31/12/98, exaurindo-se em 31/12/03, tendo tomado ciência do lançamento, em 26/10/04, conforme consta às fls. 405, já estava, na data da ciência do Auto de Infração, decaído o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário relativo a este exercício.

Finalmente, cumpre examinar a questão da responsabilidade solidária.

De início, entendo que a validade (ou não) da indicação de uma terceira pessoa como responsável solidário, em lançamento de ofício, em situações como a deste processo, comporta discussão no âmbito do Processo Administrativo. É que a identificação do sujeito passivo, e é disso que se trata neste caso, é parte do procedimento administrativo do lançamento, contra o qual é garantido aos apontados sujeitos passivo o direito ao contraditório e à ampla defesa.

Note-se que não se trata, no caso concreto em exame, de solidariedade atribuída a pessoas expressamente designadas em lei, mas, como dito nos fundamentos da autuação, a pessoa que, de acordo com o entendimento da autoridade lançadora, teria interesse comum no fato gerador do imposto, por ser o titular de fato dos depósitos bancários em discussão no lançamento. Ora, o entendimento da autoridade administrativa quanto a esse aspecto da matéria tributária é passível de contestação, da mesma forma que os demais aspectos do lançamento, sendo legítimos para se opor às conclusões da autoridade lançadora os indigitados responsáveis solidários.

Quanto ao mérito da questão, cumpre assinalar, de início, que a sujeição

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13884.003137/2004-00
Acórdão nº. : 104-21.550

passiva tributária, sendo elemento essencial do lançamento, se subordina ao princípio da legalidade estrita. É dizer, as possibilidades de sujeição passiva se submetem aos limites e às condições definidas em lei.

O Código Tributário Nacional - CTN, no seu artigo 121 assim delimita as possibilidades, em geral, da sujeição passiva tributária principal. Diz, *verbis*:

“Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.”

A doutrina caminha unida no entendimento que essa relação pessoal e direta com a situação que constitua o fato gerador corresponde à própria realização do fato gerador. Isso é particularmente claro quanto aos fatos geradores definidos em função estado da pessoa, isto é, ser proprietário de imóvel, importar mercadoria, obter a disponibilidade de renda, etc. Assim, o sujeito passivo emerge da própria definição do fato gerador. Na peculiar expressão de Paulo de Barros Carvalho, “*é no critério pessoal do conseqüente da regra matriz de incidência que colhemos elementos informadores para a determinação do sujeito passivo.*”

Parece claro, portanto, que o artigo 121 do CTN só deixa margem a duas possibilidades de sujeição passiva tributária, isto é, à possibilidade de se imputar a uma pessoa a obrigação de pagar tributo ou penalidade: ter relação pessoal e direta com o fato gerador, nos termos acima referidos, ou ser expressamente apontadas pela lei.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13884.003137/2004-00
Acórdão nº. : 104-21.550

Dito isso, passo ao exame do caso concreto, em que a autuação aponta como fundamentos para a imputação de responsabilidade solidária o artigo 124. Passo ao exame desses outros dispositivos. Reza o art. 124, *verbis*:

“Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

II - as pessoas expressamente designadas por lei.”

Cuida-se no caso, da hipótese referida no inciso I. A questão aqui é definir o alcance da expressão “*interesse comum na situação que constitua o fato gerador do imposto*”, tema controvertido dada a vagueza da expressão. Paulo de Barros Carvalho a reconhece quando diz que “o interesse comum dos participantes na realização do fato jurídico tributário é o que define, segundo o inc. I, o aparecimento da solidariedade entre os devedores”, mas exclui a simples participação nos acontecimentos envolvendo o fato gerador como critério definidor do vínculo de solidariedade. Diz Paulo de Barros, “aquilo que vemos repetir-se com freqüência, em casos dessa natureza, é que o interesse comum dos participantes no acontecimento factual não representa um dado satisfatório para a definição do vínculo da solidariedade”. É dizer, não basta participar dos fatos envolvendo os acontecimentos caracterizadores do fato gerador. É como no exemplo mencionado por Paulo de Barros Carvalho de uma operação de compra e venda de mercadorias, onde ambos, comprador e vendedor, têm interesse comum na operação, porém não se cogita de responsabilidade solidária entre ambos.

Concordando com essas ponderações, penso que o “interesse comum” referido no inciso I do art. 124 deve ser interpretado em conformidade com o limite estabelecido no inciso I do art. 121. Isto é, se o art. 121 limita as possibilidades de sujeição

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13884.003137/2004-00
Acórdão nº. : 104-21.550

passiva às pessoas expressamente apontadas pela lei e àquelas que têm relação pessoal e direta com o fato gerador, ao versar sobre a responsabilidade solidária, não pode o mesmo CTN referir-se a situação que ampliam essas possibilidades. É dizer, esse interesse comum referido no inciso I deve, necessariamente, estar associado a uma relação pessoal e direta com o fato gerador. Assim, além das pessoas expressamente apontadas pela lei, seriam solidariamente obrigadas ao pagamento do tributo pessoas que tenham, em comum, relação pessoal e direta com a situação que constitua o fato gerador. Luciano Amaro propõe a seguinte solução para a interpretação do art. 124, I coerente com a regra do art. 121, I, a saber:

“O interesse comum no fato gerador põe o devedor solidário numa posição também comum. Se em dada situação (a co-propriedade, no exemplo dato), a lei define o titular do domínio como contribuinte, nenhum dos co-proprietários seriam qualificados como terceiros, pois ambos ocupariam, no binômio Fisco-contribuinte, o lugar do segundo (ou seja, o lugar de contribuinte). Ocorre que cada qual só se poderia dizer contribuinte em relação à parcela de tributo que correspondesse à sua quota de interesse na situação. Como a obrigação tributária (sendo pecuniária) seria divisível, cada qual poderia, em princípio, ser obrigado apenas pela parte equivalente ao seu quinhão de interesse. O que determina o Código Tributário Nacional (art. 124, I) é a solidariedade de ambos como devedores da obrigação inteira, onde se poderia dizer que a condição de sujeito passivo assumiria forma híbrida em que cada co-devedor seria contribuinte na parte que lhe toca e responsável pela porção que caiba ao outro.” (pp. 308)

Penso que a grande virtude dessa construção é explicitar a vinculação do interesse comum do art. 124, I à condição de sujeito passivo como contribuinte, do 121, I. Isto é, para figurar como obrigado solidário com base no art. 124, I a pessoa teria que estar numa posição em que poderia ser considerada contribuinte, ainda que em relação a apenas uma parte da obrigação. A sujeição passiva solidária decorreria da impossibilidade de divisão, dado o interesse comum, da parcela da obrigação a ser imputada a cada um ou mesmo da opção do legislador, no caso de interesse comum, de atribuir responsabilidade

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13884.003137/2004-00
Acórdão nº. : 104-21.550

solidária, sem interferir na divisão, entre os co-obrigados da parcela de cada um. O exemplo geralmente mencionado pela doutrina e referido por Luciano Amaro é o da co-propriedade de imóvel. Todos os co-proprietários estariam na situação referida no art. 121, I e, portanto, poderiam ser considerados contribuintes, pelo menos em relação ao seu quinhão.

Não basta, portanto, para ser apontado responsável solidário, nos termos do art. 124, I do CTN, que a pessoa concorra para a realização do fato gerador, que participe de ações que culminem com a ocorrência do fato gerador. É preciso que, mais do que participar do fato gerador, o realize, ao lado de outras pessoas, que envergue a condição pessoal ou realize as ações definidas como necessárias à ocorrência do fato gerador: obter a disponibilidade de renda, ter o domínio útil de imóvel, obter receita, etc.

No caso que se examina, trata-se de lançamento para formalização de Imposto sobre a Renda, exigido do titular de direito da conta bancária questionada, tendo como responsável solidário o titular de fato.

Por tudo o que foi acima exposto, essa participação não está compreendida como hipótese de sujeição passiva tributária, com base no art. 124, I do CTN.

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 DAR provimento ao recurso para desqualificar a multa de ofício e ACOLHER a preliminar de decadência.

Sala das Sessões - DF, em 27 de abril de 2006


NELSON MALLMANN