



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

Processo nº : 13984.001298/2002-61
Recurso nº : 138.381
Matéria : IRPF – EX: 1998
Recorrente : LUIZ CARLOS MATIAS
Recorrida : 4ª TURMA/DRJ-FLORIANÓPOLIS/SC
Sessão de : 19 de maio de 2005
Acórdão nº : 102-46.774

OMISSÃO DE RENDIMENTOS – MULTA QUALIFICADA - A aplicação da multa qualificada de 150% somente pode ser imputada ao sujeito passivo em casos de existência real e comprovada de fraude ou de comprovado intuito de fraude. A regra do artigo 44, inciso II, não comporta presunção de nenhuma espécie. A presunção relativa estabelecida na Lei 9.430 de 1996, art. 42 não se estende ao artigo 44, inciso II do mesmo diploma legal inclusive, no que se refere ao ônus probatório.

DECADÊNCIA – INEXISTÊNCIA DE DOLO OU FRAUDE – OU INTUITO DE DOLO OU FRAUDE - Hipótese em que o prazo decadencial é deflagrado conforme as regras estabelecidas no artigo 150, parágrafo 4º do CTN. Somente quando há dolo, fraude ou simulação, a hipótese é a do artigo 173, I do mesmo diploma legal.

Preliminar acolhida.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por LUIZ CARLOS MATIAS.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, ACOLHER a preliminar de decadência, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Naury Fragoso Tanaka (Relator) e José Oleskovicz que não a acolhem e julgam o mérito. Designada a Conselheira Silvana Mancini Karam para redigir o voto vencedor.

LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO
PRESIDENTE



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

Processo nº : 13984.001298/2002-61

Acórdão nº : 102-46.774

SILVANA MANCINI KARAM
REDATORA DESIGNADA

FORMALIZADO EM: 24 JAN 2006

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: LEONARDO HENRIQUE MAGALHÃES DE OLIVEIRA, ALEXANDRE ANDRADE LIMA DA FONTE FILHO, JOSÉ RAIMUNDO TOSTA SANTOS e ROMEU BUENO DE CAMARGO.



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

Processo nº : 13984.001298/2002-61
Acórdão nº : 102-46.774

Recurso nº : 138.381
Recorrente : LUIZ CARLOS MATIAS

RELATÓRIO

Litígio decorrente do inconformismo do contribuinte com a decisão de primeira instância, fls. 98 a 104, de 14 de agosto de 2003, na qual mantida a exigência de crédito tributário decorrente de infração à legislação reguladora do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, caracterizada por omissão de renda na Declaração de Ajuste Anual – DAA relativa ao exercício de 1998, apurada com suporte em presunção legal centrada no artigo 42, da lei n.º 9.430, de 1996.

O crédito tributário foi composto pelo tributo, os juros de mora, e a multa de maior ônus, com suporte no artigo 44, II, do referido ato legal, considerando a Autoridade Fiscal que o sujeito passivo teve intenção de cometer a dita infração, pela repetição consecutiva em diversos exercícios.

Observe-se que o procedimento fiscal abrangeu os exercícios de 1999 a 2002, e não se encontrava concluído na oportunidade em que lavrado o referido Auto de Infração, conforme constou do Termo de Verificação Fiscal, fl. 65.

Para justificar os créditos bancários levantados pela Autoridade Fiscal, o sujeito passivo apresentou uma relação de notas fiscais emitidas, a maioria delas, por Ind. e Com. de Ferramentas E E Ltda, que teriam sido descontadas por ele, mediante deságio de 4%, fl. 50 a 53. Nessa oportunidade teria juntado originais das notas e pedido devolução imediata desses documentos após a conclusão dos trabalhos.

Essa mesma alegação integrou a peça impugnatória na parte relativa ao mérito. Em preliminar, questionada a eficácia do feito em razão de sua



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

Processo nº : 13984.001298/2002-61

Acórdão nº : 102-46.774

formalização ter ocorrido em momento posterior à extinção do prazo decadencial, este com suporte no artigo 173, I, do CTN.

Julgada a lide em primeira instância, a caducidade do feito foi rejeitada com suporte no fato de a formalização ter ocorrido com observância do prazo legal, este contado na forma prevista no artigo 173, I, do CTN, norma que serviu de fundo para a argumentação da defesa. Justificado, ainda, que nos casos de evidente intuito de fraudar, a contagem desse prazo, sob os ditames da norma contida no artigo 150, §4º do CTN, também, permitiria concluir pela eficácia do feito.

Quanto ao mérito, a argumentação foi rejeitada por não se apresentar respaldada em documentos, apesar de a peça impugnatória conter citação ao final no sentido de que as originais das notas fiscais de referência a acompanhavam, fl. 76. Somando essa falta de documentos à inexistência de qualquer outro elemento vinculador das ditas empresas, o lançamento foi mantido, integralmente. Acórdão DRJ/FNS nº 2.963, de 14 de agosto de 2003, fls. 98 a 104.

Com ciência dessa decisão em 11 de setembro de 2003, fl. 107, interpôs recurso dirigido ao E. Primeiro Conselho de Contribuintes em 10 de outubro do mesmo ano, fls. 109 a 117, que foi acompanhado dos documentos juntados às fls. 118 a 168.

Nesse protesto, reiterados os argumentos postos em primeira instância.

Arrolamento de bens no processo nº 13984.001389/2003-87, conforme informado no despacho de fls.169.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 13984.001298/2002-61
Acórdão nº : 102-46.774

VOTO VENCIDO

Conselheiro NAURY FRAGOSO TANAKA, Relator

Atendidos os requisitos de admissibilidade, conheço do recurso e profiro voto.

A requerida ineficácia do feito teve por base a sua formalização em momento posterior à extinção do prazo para que o exercício do direito de lançar fosse concretizado, com fundo nas normas contidas nos artigos 173, I, e 150, § 4.º ambos do CTN, e na interpretação de que o IR tem fatos geradores mensais, o que permitiria ao Fisco o direito de exigir o tributo logo após o final de cada mês.

Apesar de a lei n.º 8.134, de 1990, conter norma que determina o pagamento do tributo à medida que a renda vai sendo percebida¹, o fato gerador do tributo é do tipo “complexo” e somente se completa ao final do ano-calendário, momento em que a renda é obtida pela somatória dos diversos tipos de rendimentos percebidos no referido período, inclusive o resultado da atividade rural, e é permitido ao cidadão desse total excluir alguns dos gastos havidos.

Então, tem-se uma base de cálculo do tributo diferenciada daquela mensal, bem assim uma tabela progressiva distinta, e novo prazo para, eventualmente, complementar valores não pagos antecipadamente.

Logo, não diria impossível exigir crédito tributário no mês subsequente ao de ocorrência do fato econômico, mas atitude ilegal porque contrária à construção estabelecida por lei para a mecânica tributária.

¹ Lei n.º 8.134, de 1.990 - Art. 2º O Imposto de Renda das pessoas físicas será devido à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, sem prejuízo do ajuste estabelecido no art. 11.



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

Processo nº : 13984.001298/2002-61

Acórdão nº : 102-46.774

Ou seja, não haveria sentido na exigência de uma Declaração de Ajuste Anual, na fixação de prazo para o pagamento de eventual saldo, na concessão de quatro meses após a conclusão do fato gerador para que o contribuinte organize seus dados, com o intuito de declará-los ao Fisco, e apure o *verdadeiro* tributo devido. Diz-se “verdadeiro” porque o tributo antecipado pode resultar em devolução total ao final do período, em razão da apropriação de uma dedução significativa redutora do total de rendimentos auferidos.

Então, em obediência às normas em vigentes à época dos fatos e aos princípios da universalidade, generalidade e progressividade², inaceitável fato gerador mensal do IR, pessoas físicas, o que confere razão à posição expendida no julgamento *a quo* quanto à ineficácia do feito pela figura jurídica da decadência.

Como o CTN não admite modalidade mista e não é permitido criar forma de imposição onde não existe norma de fundo a amparar a hipótese³, o lançamento somente pode ocorrer sob uma das três modalidades nele estabelecidas: “por declaração”, “de ofício” e “por homologação”.

Assim, o lançamento do tributo ocorre sob a forma denominada “por homologação” porque sua característica principal é a de transferir o procedimento de interpretação da lei e sua aplicação – encontrar base de cálculo, alíquota, o tributo devido, prazo para pagamento e o recolhimento - ao cidadão, antes que a Administração Tributária proceda ao lançamento.

² CF/88 - Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

(...)

III - renda e proventos de qualquer natureza;

(...)

§ 2º - O imposto previsto no inciso III:

I - será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei;



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

Processo nº : 13984.001298/2002-61

Acórdão nº : 102-46.774

Conclui-se, então, que a ação de exigir somente pode ocorrer após 31 de dezembro do ano-calendário de referência e em momento posterior à entrega da DAA – nesta situação, para o ano-calendário de 1997, esse momento ocorre no ano-calendário de 1998, referencial que situa o marco inicial de contagem em 1.º de janeiro de 1.999, e o término, em 31 de dezembro de 2.003, na forma do texto legal: *“primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”*⁴. Portanto, correta a decisão *a quo*.

Rejeito a preliminar de decadência suscitada pelo autuado.

Deixo, nesta assentada, de analisar o mérito em face de o colegiado, à maioria de votos, entender decadente o direito de o Fisco constituir o lançamento.

É como voto.

Sala das Sessões - DF, em 19 de maio de 2005.



NAURY FRAGOSO TANAKA

³ Em obediência ao princípio da legalidade (ampla) previsto no artigo 5º, II, da CF/88.

⁴ Lei nº 5.172, de 1966 – CTN - Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

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

(....)



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

Processo nº : 13984.001298/2002-61

Acórdão nº : 102-46.774

VOTO VENCEDOR

Conselheira SILVANA MANCINI KARAM, Redatora-designada

Trata-se de lançamento praticado com base em depósitos bancários, considerados por presunção legal, como rendimentos omitidos nos termos do artigo 42 da Lei 9.430 de 1.996 e com aplicação de multa qualificada de 150%.

Conforme se verifica do r. Relatório, os depósitos objeto do lançamento em discussão foram praticados pelo Recorrente no ano calendário de 1997, exercício de 1998.

O Auto de Infração, constituindo o lançamento, foi lavrado em 24.04.2003 e a ciência deste ocorreu no dia 25.04.2003.

Em sua defesa, o Recorrente justificou a movimentação em sua conta bancária mediante a apresentação de cópias das notas fiscais emitidas pela empresa Indústria e Comércio de Ferramentas E.E. Ltda.ME, inscrita no CNPJ/MF sob o n. 79.518.700/0001-22 que teriam sido objeto de desconto que vinha praticando mediante a utilização da referida conta bancária.

Esses documentos, conforme consta do r. Relatório do i. Conselheiro Relator, bem como, no r. Termo de Intimação de fls. 35 a 37 dos autos, foram considerados suficientes para comprovação de parte da origem dos valores que transitaram pela conta corrente bancária do sujeito passivo, restando contudo, não comprovada a receita de R\$ 178.301,83, razão pela qual o i. Conselheiro Relator votou pela manutenção: (i) da presunção de omissão prevista no artigo 42 da Lei 9.430 de 1.996 e (II) da multa qualificada de 150%.



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

Processo nº : 13984.001298/2002-61

Acórdão nº : 102-46.774

Com o devido respeito, permito-me discordar do i. Conselheiro Relator NAURY FRAGOSO TANAKA, pois entendo que os requisitos para a aplicação da multa qualificada de 150% que se encontram estampados no artigo 44, Inciso II da Lei 9.430 de 1.996 não se podem aplicar à presente hipótese, "in verbis":

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

I -

II - 150% (cento e cinquenta por cento), nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei 4.502, de 30 de novembro de 1.964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis" (grifo nosso).

Os artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502 de 1.964, a seu turno, dispõem 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, sua natureza ou circunstâncias materiais;

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

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, 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 arts. 71 e 72.

O comando normativo contido no artigo 42 da Lei 9.430 de 1.996 contém uma **presunção legal relativa**, qual seja, detectados depósitos bancários e operações bancárias na conta corrente do sujeito passivo, caso a origem desses



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

Processo nº : 13984.001298/2002-61

Acórdão nº : 102-46.774

valores não seja esclarecida de modo suficiente, serão presumidos como rendimentos omitidos.

Entretanto, o mesmo não se pode dizer com relação ao artigo 44, Inciso I da mesma Lei 9.430/96 quando dispõe sobre a aplicação da multa qualificada somente nos casos de **EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE**. Vale dizer, nas hipóteses em que a fraude esteja efetivamente caracterizada e seja irrefutável. Ou ainda, a presunção legal relativa, prevista no artigo 42 não se estende ao artigo 44, inciso II do mesmo diploma normativo em análise.

Se o artigo 42 da Lei 9.430/96 estabelece uma presunção legal de natureza relativa, o mesmo não ocorre com o artigo 44, II, que não trata da mesma figura jurídica, mas de efetiva e concreta hipótese de sanção legal imputável àquele que --- **comprovadamente** ---- comete ato fraudulento ou --- **comprovadamente, comete ato com evidente intuito de fraude** ----, cujo ônus da prova, porém, ao contrário do que ocorre nas circunstâncias do artigo 42 do referido diploma legal, não mais pode ser atribuível ao contribuinte, mas àquele que o alega (ao Fisco, portanto, como estabelece a regra geral do ônus probatório).

Para melhor identificar e delimitar os conceitos relativos às presunções, vejamos a seguir os ensinamentos de **DE PLÁCIDO E SILVA**, em sua consagrada obra Vocabulário Jurídico, 23ª Ed., Ed. Forense:

“PRESUNÇÃO RELATIVA – É a que é estabelecida por lei, não em caráter absoluto ou como verdade indestrutível, mas em caráter relativo, que possa ser destruído por uma prova em contrário. As presunções relativas, dizem-se por isso, condicionais, sendo ainda chamadas de presunções “juris tantum”. As presunções relativas, pois, instituídas legalmente, valem enquanto prova em contrário não se vem desfazer ou mostrar sua falsidade. Integrada no gênero das presunções jurídicas ou legais, as presunções relativas mostram-se verdades concluídas ou deduzidas, segundo a regra legal. Desse modo, tal como as absolutas, não se confundem com as presunções comuns ou os indícios, pois que se geram do preceito ou da regra legalmente estabelecida. Apenas se distinguem das “juris et de jure”



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

Processo nº : 13984.001298/2002-61

Acórdão nº : 102-46.774

porque admitem prova em contrário, embora dispensem do ônus da prova aquele a favor de quem se estabeleceram. Mas, para que outra prova as destrua necessário que seja plena e líquida.”

“PRESUNÇÃO ABSOLUTA - Assim se diz da presunção jurídica que, por expressa determinação de lei, não admite prova em contrário, nem impugnação. As presunções absolutas, assim formando exceções, pois que se tornam estranhas à idéia de prova, somente são admitidas quando expressamente consignadas em lei, onde se estabelece sua equivalência e força de regra jurídica que não se sujeita à contestação. E, assim, os fatos ou os atos que por elas se deduzem são tidos como provados, conseqüentemente, como verdadeiros, ainda que tente demonstrar o contrário. Chamam-se presunções “juris et de jure” porque nenhuma prova as destrói, seja documental ou testemunhal, e mesmo a confissão. E, “juris et de jure” as presunções absolutas são irrefutáveis, mostram-se inatacáveis e indestrutíveis “

“PRESUNÇÃO COMUM – Denominação geral atribuída às presunções de fato e às presunções do homem. São propriamente denominadas de indícios. No entanto, podem, em certas circunstâncias, merecer fé, desde que acompanhadas de elementos subsidiários, que as tornem de valor indiscutível. As presunções comuns pois, são meras presunções ou indícios (indica), chamadas ainda de humanas ou naturais . Nesta razão, nada provam por si só, isto é, quando isoladas ou desacompanhadas de quaisquer outros elementos subsidiários de valor certo. Somente em tais circunstâncias podem merecer fé. Elas se conjeturam pela verossimilhança das deduções, em face de outras circunstâncias ou fatos que as demonstrem. Não se antepõem às presunções jurídicas ou legais, que sempre têm sobre elas prevalência. As presunções comuns, em matéria de prova, somente são admitidas para os casos em que se permite a prova testemunhal. Ainda se denominam judiciais quando decorrem de indícios ou circunstâncias anotadas no correr do processo e são deduzidas pelo juiz.

No caso vertente, o sujeito passivo da obrigação tributária comprovou a origem dos recursos que tramitaram por sua conta corrente. A parte (refiro-me aos valores) que conseguiu estabelecer o nexó entre o valor depositado ou movimentado e o documento que instruiu o feito, foi objeto de desconsideração pelo Fisco. Ou seja, não foi considerado como omissão de rendimento nos termos do lançamento ora em discussão.



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

Processo nº : 13984.001298/2002-61

Acórdão nº : 102-46.774

Entretanto, **do fato** do Recorrente não ter conseguido trazer outras notas fiscais ----- que comprovassem que o saldo remanescente também tinha a mesma origem das operações apresentadas ----- deduzir, extrair, concluir, presumir que houve **EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE** passível da aplicação da multa qualificada, estar-se-á aplicando indevidamente, “data máxima vênua” a figura da **PRESUNÇÃO COMUM OU INDÍCIO**. Ou seja, sequer se estará fazendo uso da figura da presunção legal relativa ou mesmo da presunção legal absoluta porque estes institutos não estão previstos no artigo 44, II, daquele diploma normativo.

Não há portanto, previsão legal para aplicação da multa qualificada presumida. Os valores remanescentes podem perfeitamente decorrer da movimentação em cascata dos dinheiros do contribuinte, não representando qualquer rendimento, qualquer valor novo sujeito à tributação.

Estas são considerações que demonstram a ausência de certeza quanto ao intuito de fraudar o Fisco por parte do contribuinte. Não se trata de não aplicar a pena. Trata-se de aplicar o princípio da legalidade estrita e da correta exegese da legislação, inclusive em face do artigo 112 do Código Tributário Nacional que determina que a “lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos; ...”

Em suma, pelas razões acima expostas e por tudo quanto consta dos autos, o saldo remanescente dos depósitos apontados no caso vertente deve ser sancionado com multa de 75%, prevista no artigo 44, inciso I da Lei 9430/96, afastando-se a multa qualificada de 150%.

Em decorrência desta conclusão, qual seja, ausência de fraude, dolo ou simulação, cabe a análise da preliminar de decadência sob as regras estabelecidas pelo artigo 150 parágrafo 4º do Código Tributário Nacional.

Apenas à guisa de registro, nos casos em que se aplica o artigo 173, I, do CTN (hipóteses de dolo, fraude ou simulação comprovada, jamais presumida) o termo inicial para contagem do referido prazo **DECADENCIAL** deflagra-se a partir



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 13984.001298/2002-61

Acórdão nº : 102-46.774

do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido feito. Portanto, em se tratando de depósito bancário ocorrido no ano calendário de 2000, por exemplo, a declaração de ajuste anual seria apresentada somente em 2001, --- (momento em que o lançamento poderia ter sido feito) ---- e, assim, o "dies a quo" se iniciaria em dia 1º de janeiro de 2002 (primeiro dia do exercício subsequente). Nestas condições, o lançamento para constituição do crédito tributário poderia ser realizado até 01.01.2007, inclusive. A partir de então, estaria decadente o direito da Fazenda promover o referido crédito.

Pois bem, retornando à hipótese destes autos, ao qual não se aplica o artigo 173, I do CTN conforme se demonstrou, mas as regras do artigo 150, parágrafo 4º que estabelece o prazo de 5 anos para a constituição do crédito tributário pelo sujeito ativo fazendário, contados a partir da ocorrência do fato gerador deparamo-nos com a seguinte situação. Se o lançamento, ora em apreciação, data de 24.04.2003 e se refere aos depósitos praticados pelo sujeito passivo no ano calendário de 1997, considerando que o fato gerador neste caso ocorre em 31.12.97, (inclusive nos termos expressos em pelo i. Conselheiro no seu r. Voto quanto a este aspecto), o prazo para a constituição do referido crédito tributário expirou em 31.12.2002, e o lançamento é, em consequência, decadente.

Assim, DOU PROVIMENTO AO RECURSO para acolher a preliminar de DECADÊNCIA suscitada pelo Recorrente.

Sala das Sessões-DF, em 19 de maio de 2005.


SILVANA MANCINI KARAM