



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

Processo nº 15586.000733/2005-09
Recurso nº 157.179 Voluntário
Acórdão nº 9202-002.195 – 2ª Turma
Sessão de 27 de junho de 2012
Matéria IRPF
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Recorrida ALONSO RIBEIRO FREGUETE

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2000, 2001

PRECLUSÃO. MATÉRIA ANALISADA PARA APLICAÇÃO DA REGRA DECADENCIAL.

Não se configura preclusão quando a turma, a fim de subsumir à norma ao caso concreto, necessita verificar requisito presente no lançamento.

No presente caso, para a definição da regra decadencial a ser aplicada, a turma entendeu ser necessária e obrigatória a verificação da necessidade da demonstração de dolo, fraude ou simulação.

TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRAZO DECADENCIAL DE CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO. AUSÊNCIA DE ANTECIPAÇÃO DE PAGAMENTO. TERMO INICIAL: (a) Primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador, se não houve antecipação do pagamento (CTN, ART. 173, I); (b) Fato Gerador, caso tenha ocorrido recolhimento, ainda que parcial (CTN, ART. 150, § 4º).

No demonstrativo de Apuração (fls. 325) consta valor de imposto pago para o ano calendário de 1999 (exercício 2000) antecipação de pagamento. Em havendo pagamento antecipado, a regra de contagem do prazo decadencial aplicável deve ser a regra do art. 150, § 4º do CTN. Isto é, o termo inicial para a contagem do prazo decadencial do ano calendário de 1999 dá-se no dia 01/01/2000 e o termo final no dia 31/12/2004.

Considerando que o contribuinte foi cientificado do auto de infração em 10/11/2005, portanto, após de transcorrido o prazo de cinco contados do fato, nesta data já se encontrava decaído o direito da Fazenda Pública em constituir o crédito tributário relativo ao ano calendário de 1999.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em não conhecer do recurso em relação à multa qualificada. Vencidos os Conselheiros Elias Sampaio Freire (Relator), Luiz Eduardo de Oliveira Santos e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Marcelo Oliveira. Na parte conhecida, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso.

(Assinado digitalmente)

Henrique Pinheiro Torres– Presidente em exercício

(Assinado digitalmente)

Elias Sampaio Freire – Relator

(Assinado digitalmente)

Marcelo Oliveira – Redator-Designado

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres (Presidente em exercício), Susy Gomes Hoffmann (Vice-Presidente), Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Gonçalo Bonet Allage, Marcelo Oliveira, Manoel Coelho Arruda Junior, Gustavo Lian Haddad, Maria Helena Cotta Cardozo, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Elias Sampaio Freire.

Relatório

A Fazenda Nacional, inconformada com o decidido no Acórdão nº 106-16.920, proferido pela antiga 6ª Câmara do 1º CC em 29/05/2008 (fls. 474/495), interpôs, dentro do prazo regimental, recurso especial de contrariedade e recurso especial de divergência à Câmara Superior de Recursos Fiscais (fls. 499/514).

A decisão recorrida, por unanimidade de votos, rejeitou as preliminares de nulidade do lançamento argüidas e, no mérito, deu provimento parcial ao recurso para desqualificar a multa de ofício e acolher a preliminar de decadência do lançamento do ano-calendário de 1999. Segue abaixo sua ementa:

“MULTA QUALIFICADA - EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO - MERA OMISSÃO DE RENDIMENTOS - Somente é justificável a exigência da multa qualificada prevista no artigo art. 44, II, da Lei nº 9.430, de 1996, quando o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. O evidente intuito de fraude deverá ser minuciosamente justificado e comprovado nos autos. Nos termos do enunciado nº 14 da Súmula deste Primeiro Conselho, não há que se falar em qualificação da multa de ofício nas hipóteses de mera omissão de rendimentos, sem a devida comprovação do intuito de fraude. IRPF - LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - AUSÊNCIA DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO - PRAZO DECADENCIAL NOS LIMITES DO ART. 150, § 4º, DO CTN - A regra de incidência prevista na lei é que define a modalidade do lançamento. O lançamento do imposto de renda da pessoa física é por homologação, com fato gerador complexivo, que se aperfeiçoa em 31/12 do ano-calendário. Para esse tipo de lançamento, exceto no caso de dolo, fraude ou simulação, o quinquênio do prazo decadencial tem seu início na data do fato gerador. O lançamento que não respeita o prazo decadencial na forma antes exposta deve ser considerado extinto pela decadência. Dessa forma, o instituto da decadência fulminou o direito de lançar da Fazenda Nacional no tocante ao anocalendarário 1999. APLICAÇÃO RETROATIVA DA LEI Nº 10.174/2001 - PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA - INAPLICABILIDADE - LEGISLAÇÃO QUE AUMENTA OS PODERES DE INVESTIGAÇÃO DA AUTORIDADE DA ADMINISTRATIVA FISCAL - RETROATIVIDADE - Hígida a ação fiscal que tomou como elemento indiciário de infração tributária a informação da CPMF, mesmo para período anterior a 2001, já que à luz do art. 144, § 1º, do CTN, pode-se utilizar a legislação superveniente à ocorrência do fato gerador, quando essa amplia os poderes de investigação da autoridade administrativa fiscal. Não se pode invocar o princípio da segurança jurídica como um meio para se proteger da descoberta do cometimento de infrações tributárias, mormente quando a transferência do sigilo bancário para o fisco foi

autorizada por autoridade judicial. Recurso voluntário parcialmente provido.”

A recorrente entende que o acórdão recorrido, ao determinar de ofício a desqualificação da multa de ofício prevista no art. 44, II da Lei 9430/96, por considerar que não houve a comprovação do evidente intuito de fraude, avançou sobre matéria que não foi impugnada pelo contribuinte, afrontou diretamente o art. 17 do Decreto 70.235/72 e divergiu de vários precedentes dos Conselhos de Contribuintes.

Explica que a divergência entre o aresto atacado e o paradigma que apresenta se evidencia na medida em que, nos dois casos, não houve impugnação por parte do contribuinte. E no acórdão da 7ª Câmara entendeu-se que a matéria não poderia ser apreciada pela autoridade julgadora, tendo em vista a preclusão operada pela inércia do contribuinte; por outro lado, no acórdão ora recorrido, a desqualificação da multa isolada partiu exclusivamente do entendimento do douto Conselheiro, já na instância recursal, vale dizer, hipótese em que a matéria estava preclusa.

Ressalta que a decisão em comento violou o art. 17 do Decreto 70.235/72 e o art. 302 do CPC porque apreciou matéria preclusa, porquanto não incluída no objeto de defesa.

Em seguida, cita outra divergência, explicando que para o acórdão recorrido, conduta reiterada de omitir receitas, ainda que repetidas mensalmente, não seria suficiente para demonstração do dolo, enquanto que o paradigma que indica firmou entendimento segundo o qual a reiteração da conduta revela a má-fé do contribuinte, portanto, passível da aplicação da multa no patamar de 150%.

Considera correito o entendimento firmado no acórdão paradigma, segundo o qual a comprovação da prática reiterada de omissão de receitas é suficiente para a qualificação da multa. No caso dos autos foram pelo menos 2 anos de operações escamoteadas dentro mesmo ano-calendário, com valores quase infinitamente superiores àqueles declarados pelo contribuinte.

Sustenta que deve permanecer a qualificação da multa nos autos, vez que o fiscal bem fundamentou a sua pertinência pelo fato de que o contribuinte ludibriou a fiscalização ao omitir os ingressos nas respectivas contas bancárias reiteradamente, ao largo da tributação, assim como porque não justificou os significativos ganhos auferidos.

Desse modo, solicita que, na eventualidade de não ser acolhida a tese de preclusão da matéria concernente à desqualificação da multa de ofício, deve-se reformar o acórdão recorrido para que seja aplicada a multa qualificada no percentual de 150%, tendo em vista a reiterada omissão de receitas caracterizadas por excesso de aplicações sobre origens não respaldado por rendimentos declarados.

Quanto ao acolhimento da preliminar de decadência para o lançamento do IRPF em relação ao fato gerador ocorrido em 1999, mediante aplicação do art. 150, §4º do CTN, apresenta paradigma segundo o qual o prazo decadencial para os casos disciplinados no art. 149, V do CTN é o previsto no art. 173, I do mesmo diploma legal.

Observa que no caso em tela o art. 150 do CTN foi contrariado, já que não houve recolhimento do tributo devido. Sendo lançamento de ofício, a contagem do prazo decadencial segue o disposto no art. 173, I do CTN.

Ao final, solicita que seja dado total provimento ao presente recurso, para reformar o acórdão recorrido no ponto em que determinou a desqualificação da multa de ofício, mantendo-se o a decisão proferida pela ia instância.

Na eventualidade de não ser acolhido o pedido descrito acima, requer o restabelecimento da qualificação da multa de ofício considerando as condutas praticadas pelo contribuinte, aplicando-se o prazo decadencial previsto no art. 173, I do CTN.

Caso não seja atendido o segundo pedido, requer seja afastado o prazo decadencial ancorado no art. 150, § 40 do CTN, aplicando-se o art. 173, I do CTN ao caso em comento.

Nos termos do Despacho n.º DDF106151179_433 (fls. 516/523), foi dado seguimento parcial ao pedido em análise, para que se reaprecie apenas a decadência do direito de o fisco efetuar o lançamento.

Irresignada, a PGFN apresentou agravo às fls. 526/528, tratando somente da questão da preclusão da qualificação da multa de ofício, tendo alegado que tanto o acórdão recorrido quanto o paradigma tratam da mesma matéria, a aplicação do art. 17 do Decreto 70235/72.

Nos termos do Despacho n.º 2100-0011/2010 (fls. 530/530-verso), foi acolhido o agravo regimental.

O contribuinte não apresentou contra-razões.

Eis o breve relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Elias Sampaio Freire, Relator

O recurso especial preenche os requisitos formais de admissibilidade. Portanto, dele tomo conhecimento

O acórdão paradigma ao aplicar o princípio da preclusão, não conhece de recurso interposto pelo contribuinte por considerar que a matéria não expressamente contestada considera-se não impugnada dando origem à preclusão processual, assim ementado:

“IRPJ – MATÉRIA NÃO IMPUGNADA – PRECLUSÃO PROCESSUAL – A matéria não expressamente contestada considera-se não impugnada dando origem à preclusão processual. Recurso não conhecido.”

Por seu turno, o voto condutor do acórdão recorrido, norteador pelo princípio da legalidade, por entender que “o Conselho de Contribuintes tem o dever controlar a legalidade do lançamento, devendo, mesmo de ofício, afastar a exação que vulnere o princípio da legalidade”, de ofício, desqualificou a multa lançada.

A doutrina especializada defende que em decorrência do princípio da legalidade, a autoridade administrativa julgadora tem o dever de buscar a verdade material no processo administrativo fiscal.

Tanto o **princípio da verdade material** como o **princípio da preclusão** são princípios aplicáveis ao processo administrativo fiscal.

Segundo definido no Dicionário Jurídico da Academia Brasileira de Letras Jurídicas, Forense Universitária, 9ª ed., preclusão significa a “perda do exercício de ato processual pela inércia da parte, no lapso de tempo prescrito em lei ou ditado pelo juiz. (que precluiu, art. 183 e 245, do CPC)”

Nos processos de determinação e exigência de crédito tributário, a impugnação fixará os limites da controvérsia, sendo considerada como não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. Segundo essa regra de preclusão, o contribuinte não poderá mais contestá-la na fase recursal, pois, na sistemática do processo administrativo fiscal, as discordâncias recursais não devem dirigir-se contra o lançamento em si, mas contra as questões processuais e de mérito decididas no primeiro grau de julgamento.

Conforme asseverado anteriormente, em decorrência do princípio da legalidade, a autoridade administrativa julgadora tem o dever de buscar a verdade material no processo administrativo fiscal.

Constatada a ocorrência do fato gerador do tributo, a autoridade fiscal procede ao lançamento formal do crédito tributário que o contribuinte, não concordando com a imputação poderá impugná-la. Instalado o contraditório, o julgador deve empreender no sentido de comprovar se a hipótese abstratamente prevista na norma ocorreu de verdade, sem limitar-se ao alegado e apresentado como prova

Ou seja, ao se aplicar o princípio da verdade material (acórdão recorrido), isto é, sem que o julgador se limite a apreciar ao alegado ou apresentado como prova, nega-se aplicação ao princípio da preclusão (acórdão paradigma).

Ou seja, primeiro ponto a ser apreciado refere-se a divergência apontada pela Fazenda Nacional acerca da aplicação do princípio da preclusão, conforme o acórdão paradigma, ou o princípio da verdade material, de acordo com o acórdão recorrido.

Ocorre a preclusão do direito de discutir no processo administrativo quando a parte não impugna determinada matéria, sendo que não é permitido inovar ou redirecionar a discussão em sede recursal.

A aplicação do princípio da preclusão não pode ser levado às últimas consequências, por força do princípio da verdade material. Pois o Princípio da Verdade Material está em permanente tensão com o da Preclusão e toca ao julgador ponderá-los adequadamente.

Os princípios podem ser cumpridos em diferentes graus, ou seja, os princípios apresentam razões as quais podem ser afastadas por razões opostas, não trazendo em si determinações acerca da forma pela qual deverá ser eliminada a tensão entre a razão que a contém e aquela que eventualmente se apresente como oposta.

O conflito de princípios somente tem existência diante de um caso concreto, enquanto os conflitos entre as regras têm existência em abstrato. No caso das regras o conflito somente será resolvido se for introduzida uma cláusula de exceção, pois a aplicação de uma afasta a outra, ou se uma delas for declarada não válida. Ou seja, as regras são vistas segundo a sua estrutura dinâmica, utilizando a terminologia de Kelsen, assim, ou valem ou não valem (juízo de validade), o que não significa não possam as mesmas ser densificadas com base no princípio da razoabilidade.

Os princípios, em específico, não estão submetidos, tão-somente, a um juízo de validade, mas especialmente a uma ponderação, a um balanceamento; não se declara válido ou não válido um princípio, não há uma norma de exceção. A solução é diversa: as circunstâncias concretas motivadoras da aplicação dos princípios conflitantes devem ser analisadas, observando-se qual o princípio prevalecerá no caso concreto, uma vez que eles têm peso diferente. Na escolha do princípio a incidir deverá ser utilizada a máxima da proporcionalidade.

Não há, portanto, verdadeira hierarquia entre os princípios, uma vez que ora poderá prevalecer um ora outro, deve ser feito o teste de proporcionalidade, para decidir qual regerá o caso concreto. Há, pois, uma hierarquização em função do caso concreto.

O princípio da verdade material é decorrente do Princípio da Legalidade e vinculado ao Princípio da Oficialidade. Por isso, a Administração tem o direito e o dever de carrear para o expediente todos os dados, informações e documentos a respeito da matéria tratada, sem estar jungida aos aspectos considerados pelos sujeitos (Medauar, 1993, p. 121, *apud* Néder e López, 2002, p. 63).

Garante a Constituição Federal aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes. O contraditório é, de certa forma, o instrumento à ampla defesa. *"No processo administrativo*

fiscal a garantia do contraditório quer dizer que o contribuinte tem direito de manifestar-se sobre toda e qualquer afirmação dos agentes do fisco, antes da decisão. E também que os agentes do fisco devem ser ouvidos sobre a defesa oferecida pelo contribuinte” (MACHADO, Hugo de Brito. "O Devido Processo Legal Administrativo Tributário e o Mandado de Segurança". In: Processo Administrativo Fiscal. São Paulo, Dialética, 1995, p. 83).

ANTÔNIO DA SILVA CABRAL, na obra "Processo Administrativo Fiscal", assim se pronunciou acerca dos princípios de direito processual aplicáveis ao processo administrativo:

No processo administrativo predomina o princípio da verdade material, no sentido de que aí se busca descobrir se realmente ocorreu ou não o fato gerador. Por isso, no processo fiscal o julgador tem mais liberdade do que o juiz. Para formar sua convicção, pode o julgador mandar realizar diligências e, se for o caso, perícia. (..)

Na realidade, está em jogo a legalidade da tributação. Se o tributo só será devido se estiver previsto em lei, o que as partes alegam não conta tanto como no processo judicial. O importante é saber se o fato gerador ocorreu e se a obrigação teve seu nascimento.

*Por outro lado, a opinião pessoal do julgador não importa. (...) É que o importante, nesse terreno, é a prova, é a verificação dos fatos. Isto faz com que o processo fiscal se diferencie do processo judicial, pois o juiz se atém às provas mencionadas pelas partes, enquanto no campo fiscal o julgador pode mandar fazer outras investigações para obter a **verdade material**.” (Destques do original)*

No presente caso, a Câmara Recorrida aplicou o princípio da verdade material em detrimento do princípio da preclusão, por entender que contribuinte não atacou diretamente a pertinência da multa qualificada nos seguintes termos:

“Antes de decidir a matéria decadencial, mister apreciar a pertinência da multa de ofício qualificada, lançada em conjunto com o imposto devido, que tem impacto direto na forma de contagem do prazo decadencial.

Diferentemente do afirmado no recurso (fls. 443 a 446), a comprovação do evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4302/64 tem o condão de transferir a contagem do prazo decadencial do tributo por homologação do art. 150, § 4º para o art. 173, I, ambos do CTN. Deve-se atentar que a contagem do prazo decadencial na forma do art. 173, I, do CTN é motivada pela comprovação da conduta tipificada e não pela mera imputação da multa qualificada. A multa qualificada tem que ter substrato na comprovação das condutas em foco.

O contribuinte não atacou diretamente a pertinência da multa qualificada, socorrendo-se, apenas, da tese da decadência mensal, com contagem do prazo decadencial na forma do art. 150, § 40, do CTN, o que fulminaria a exação lançada até novembro de 2000, pois o auto de infração refere-se aos anos-calendário 1999 e 2000, e a ciência da autuação ocorreu em 10/11/2005. Apesar de o contribuinte ter afirmado que a decisão

recorrida, em "uma tentativa desesperada de dar fundamento jurídico ao auto natimorto, citando os arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64" (fis.445), reconhece-se que não houve uma irresignação direta contra a multa qualificada. Entretanto, o Conselho de Contribuintes tem o dever controlar a legalidade do lançamento, devendo, mesmo de ofício, afastar a exação que vulnera o princípio da legalidade.

Na linha acima, independentemente de uma irresignação direta contra a multa de ofício qualificada, mister identificar nos autos a ocorrência das hipóteses normativamente previstas para qualificação da multa de ofício. Assim, necessário verificar se a conduta dos autos pode se subsumir à hipótese normativa da qualificação da multa de ofício, como estatuído no art. 44, II, da Lei nº 9.430/96, com a redação vigente na época dos fatos geradores (nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição: cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis), bem como com a atual redação da matéria dada pela Lei nº 11.488/2007, que determina que nos casos de lançamento de ofício, será aplicada multa de 150% sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata, nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Quando das infrações aqui em comento, tinha vigência o art. 44 da Lei nº 9.430/96, em sua redação original, que mandava aplicar **a multa qualificada nos casos de evidente intuito de fraude, como definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964.**

Assim, mister verificar se a conduta estampada nos autos pode se subsumir aos tipos abstratos da qualificação previstos no art. 44 da Lei nº 9.430/96, ou seja, **se está comprovado o evidente intuito de fraude, como definido nos arts. 71, 72, 73 da Lei nº 4.502/1964.**

A autuação tomou por base uma presunção de omissão de rendimentos decorrente da existência de depósitos bancários de origem não comprovada. O recorrente não fez qualquer prova da origem dos depósitos bancários, motivando a autuação na forma do art.

42 da Lei nº 9.430/96. Ademais, nos autos, não se descobriu a origem dos depósitos bancários.

Não se pode -dizer que houve conluio, ou seja, que ocorreu o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando sonegar ou fraudar o fisco. Nos autos, a imputação da **conduta foi feita apenas ao recorrente.**

Igualmente não se comprovou a fraude, na forma do art. 72 da Lei nº 4.502/64, que é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento. Como antes dito, houve, apenas, uma presunção de omissão de rendimentos a partir de depósitos bancários. Não se especificou uma ação ou omissão dolosa a impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador do imposto de renda.

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

No caso de sonegação, mister explicitar claramente o fato gerador do imposto sonegado, com as condutas dolosas que impediram ou retardaram o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador ou das condições pessoais do contribuinte.

A partir de uma presunção legal de ocorrência de um fato gerador do imposto, não podemos afiançar que o contribuinte agiu com dolo, no intuito de impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador, notadamente porque a conta bancária era movimentada pelo recorrente, sem nenhuma interposição de pessoa, ou fraude a esconder o real beneficiário dos depósitos. Toda a movimentação bancária foi feita às claras.

*Por óbvio, considerando as gravíssimas conseqüências da qualificação da multa, que ultrapassam a questão pecuniária, adentrando no terreno do direito penal tributário, **não pode o evidente intuito de fraude ser presumido.***

No caso da presunção legal de que os depósitos bancários de origem não comprovada são considerados rendimentos omitidos, estamos diante de uma presunção legal relativa, passível de prova em contrário. Na espécie, inverte-se o ônus da prova, cabendo ao contribuinte comprovar que o depósito não é rendimento omitido.

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

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

Qualificar a multa para o caso vertente seria equiparar a conduta do recorrente, exemplificadamente, as seguintes hipóteses: emissão de 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, falsidade documental, falsidade ideológica, emissão de nota fiscal calçada-, emissão de notas fiscais de empresas inexistentes (notas frias), subfaturamento na exportação, superfaturamento na importação.

No extremo, qualquer omissão de rendimentos na declaração de ajuste anual do imposto de renda seria meio hábil para qualificar a multa de ofício, pois a omissão poder-se-ia ser encarada como sonegação (toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua -natureza ou circunstâncias materiais ou das condições pessoais do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente). Esse não pode ser o melhor entendimento.

Na espécie, ocorreu apenas uma omissão de rendimentos, estribada em uma presunção legal relativa. Para qualificar a multa, mister comprovar com elementos hábeis e idôneos o evidente intuito de fraude. Mera presunção da omissão de rendimentos a partir de depósitos bancários de origem não comprovada não justifica a qualificação da multa de ofício.

*Deve-se ressaltar que a decisão acima está em consonância com a jurisprudência do Conselho de Contribuintes, balizado pela **Súmula 1º CC nº 14**: "A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo".*

Como exemplo da jurisprudência do Conselho na matéria, colacionamos a ementa do Acórdão nº 104-22619, unânime para desqualificar a multa de ofício, sessão de 13/09/2007, relator o conselheiro Nelson Malmann, verbis:

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

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

PRESUNÇÕES LEGAIS RELATIVAS - DO ÔNUS DA PROVA - As presunções legais relativas obrigam a autoridade fiscal a comprovar, tão-somente, a ocorrência das hipóteses sobre as quais se sustentam as referidas presunções, atribuindo ao contribuinte o ônus de provar que os fatos concretos não ocorreram na forma como presumidos pela lei.

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

Recurso parcialmente provido. (grifei)

Ainda, na linha do aqui decidido, citamos: Acórdão nº 103-23151, sessão de 08/08/2007, relator o conselheiro Paulo Jacinto do Nascimento; Acórdão nº 106-16389, sessão de 23/05/2007, relatora a conselheira Roberta de Azeredo Ferreira Pagetti.

Por tudo, apesar de o contribuinte não ter atacado diretamente a multa de ofício qualificada, entendo que a hipótese dos autos não pode ensejar o exasperamento da multa, como acima declinado, o que me faz reconhecer de ofício a desqualificação da multa lançada.”(grifos originais)

Por relevante, transcrevo excertos do recurso voluntário do contribuinte que aborda a questão da qualificação da multa, especificamente acerca da inaplicabilidade arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64 (fls. 445):

Desta feita, torna-se inequívoca a ocorrência da referida decadência nos períodos anteriores a novembro de 2000, tornando o referido Auto de Infração absolutamente nulo, vez que, como o mesmo representa o início do processo administrativo fiscal, todos os atos administrativos viciados adotados na sua constituição maculam todos os subseqüentes, assim como uma árvore envenenada empoça todos os seus frutos.

*Entretanto, a i. Turma Julgadora, decidiu ultrapassar seu papel julgador e pôs-se a legislar, informando que no caso em tela, não aplicaria o cristalino **art. 150, §4º**, uma vez que a fiscalização "tipificou o comportamento como doloso e configurador de evidente intuito de fraude", o que, segundo o *soi disant* legislador, importaria na marginalização do referido artigo para que se aplique a regra incidente nos lançamentos feitos de ofício, talhada no **art. 173, I do CTN**.*

Trata-se, porém, de um absurdo jurídico. Não há qualquer dispositivo no ordenamento jurídico que permita essa inversão, que somente pode ser explicado pela desejo de abarrotar os cofres públicos a qualquer custo, mesmo se isto signifique o abandono da legalidade. Certamente este E. Conselho não permitirá que isto aconteça.

Basta acompanhar o desenvolvimento "lógico" do pensamento da i. 3ª Turma para verificar que falta em seus argumentos um dos elementos mais importantes para a Administração Pública, a legalidade.

Assim, não há em momento algum no relatório da i. 3ª. Turma Julgadora qualquer referência ao dispositivo legal que permitiria este tipo de inversão.

Há sim uma tentativa desesperada de dar fundamento jurídico ao auto natimorto, citando os arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. Entretanto, nestes artigos não há qualquer permissão que sustente o absurdo proposto pela Turma Julgadora." (grifos originais)

Para o deslinde da controvérsia, transcrevo, ainda, a manifestação da autoridade fiscal acerca da qualificação da multa de ofício (fls. 319/320):

7. DA QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO

*O contribuinte ALONSO RIBEIRO FREQUETE omitiu, nos anos - calendários de 1999 e de 2000, em sua Declaração de Ajuste Anual - DIRPF, livre e conscientemente, **rendimentos tributáveis decorrentes de valores creditados/depositados em contas-correntes de sua titularidade.***

*O montante de créditos/depósitos bancários verificados nas contas de depósito do contribuinte ALONSO RIBEIRO FREQUETE aponta para o valor expressivo de **R\$ 2.722.413,47** (dois milhões setecentos e vinte e dois mil quatrocentos e treze reais e quarenta e sete centavos) **no ano-calendário 1999** e de **R\$ 5.978.664,31** (cinco milhões novecentos e setenta e oito mil seiscentos e sessenta e quatro reais e trinta e um centavos) **no ano-calendário 2000.***

*Utilizando-se do procedimento de omitir rendimentos tributáveis que deveriam constar em suas Declarações de Ajuste Anual, o autuado logrou êxito em eximir-se do pagamento do Imposto de Renda Pessoa Física devido, no montante de **R\$ 2.390.605,23** (dois milhões trezentos e noventa mil seiscentos e cinco reais e vinte e três centavos). Demonstrativo Consolidado dos Créditos às fls. 003.*

*A omissão de informações que deveriam constar em sua declaração anual de rendimentos foi expediente utilizado pelo fiscalizado para dificultar o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência dos fatos geradores da **obrigação principal de recolher tributos.***

O contribuinte revelou seu intuito de fraude, conforme definido nos artigos 71 e 72 da Lei nº 4.502, de 30/11/64, ao eximir - se do recolhimento tributário cabível, omitindo à autoridade fazendária, por dois anos consecutivos, valores expressivos de sua movimentação financeira.

Em vista do exposto, agravei a penalidade de ofício sobre o valor dos tributos devidos, conforme determina o artigo 44, inciso II Lei nº 9.430, de 27/12/1996.” (grifos originais)

Inicialmente, saliento que - diferentemente do que concluiu o acórdão recorrido - entendo que o contribuinte insurgiu-se especificamente contra a aplicação dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, em decorrência de a autoridade fiscal tê-los aplicado, ensejando duas consequências: i) a qualificação da multa de ofício, conforme prevê o artigo 44, inciso II da Lei nº 9.430, de 27/12/1996; e aplicação da regra decadencial prevista no art. 173, I do CTN.

Quanto a desqualificação da multa aplicada, inicialmente há de se observar que, conforme precedentes desta 2ª Turma da CSRF, a omissão de informações que deveriam ser prestadas à administração fazendária, por si só, não caracteriza evidente intuito de fraude, que justifique a imposição da multa qualificada de 150%, prevista no inciso II, do artigo 44, da Lei nº. 9.430, de 1996:

“ *NORMAS PROCESSUAIS. ADMISSIBILIDADE.*

O Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 147, de 25 de junho de 2007, fazia previsão de interposição de recurso especial na hipótese de contrariedade à lei.

Em Recurso Especial é indispensável que se demonstre, de maneira clara e fundamentada, porque teria havido ofensa ao dispositivo de lei indicado.

O recurso especial apresentado demonstrou, fundamentadamente, que a decisão recorrida seria contrária à lei, merecendo ser conhecido.

A aplicação da súmula nº 14 do 1º Conselho de Contribuintes somente pode ser invocada quando, de forma peremptória, restar caracterizada a simples omissão de receita ou de rendimentos.

SANÇÃO TRIBUTÁRIA - MULTA QUALIFICADA - JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO - EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE.

Somente é justificável a exigência da multa qualificada prevista no artigo art. 44, II, da Lei n 9.430, de 1996, quando o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

O evidente intuito de fraude deverá ser minuciosamente justificado e comprovado nos autos.

A omissão de informações que deveriam ser prestadas à administração fazendária, por si só, não caracteriza evidente intuito de fraude, que justifique a imposição da multa qualificada

de 150%, prevista no inciso II, do artigo 44, da Lei nº. 9.430, de 1996.

A esposa do contribuinte, constava como sua dependente na Declaração de Ajuste Anual.

**TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.
PRAZO DECADENCIAL DE CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO.**

No caso. Aplica-se a regra do art. 150, § 4º, do CTN, ou seja, conta-se o prazo decadencial a partir do fato gerador.”

(Acórdão nº 9202-00.326, de 27/10/2009, Relator: Conselheiro Elias Sampaio Freire)

Ademais, ainda de acordo com precedentes desta 2ª Turma da CSRF, não configura evidente intuito de fraude a omissão que tenha se dado por dois anos consecutivos e decorra de valores expressivos:

“IRPF. OMISSÃO DE RENDIMENTOS. CONDUTA REITERADA. E MONTANTE OMITIDO. MULTA QUALIFICADA.

IMPOSSIBILIDADE.

A apuração de depósitos bancários em contas de titularidade do contribuinte cuja origem não foi justificada, independentemente de ter reiterado a conduta em dois anos consecutivos - no caso 2000 e 2001 - e do montante movimentado, por si só, não caracteriza evidente intuito de fraude, que justifique a imposição da multa qualificada de 150%, prevista no inciso II, do artigo 44, da Lei nº. 9.430, de 1996.

Precedentes da 2ª Turma da CSRF.

Recurso Especial Negado.”

(Acórdão nº 9202-02.078, de 22/03/2012, Relator: Conselheiro Elias Sampaio Freire)

“(…)

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

Para que possa ser aplicada a penalidade qualificada prevista, à época do lançamento em apreço, no artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96, a autoridade lançadora deve coligir aos autos elementos comprobatórios de que a conduta do sujeito passivo está inserida nos conceitos de sonegação, fraude ou conluio, tal qual descrito nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4302/64. O evidente intuito de fraude não se presume e deve ser demonstrado pela fiscalização. No caso, o dolo que autorizaria a qualificação da multa não restou comprovado, conforme bem evidenciado pela decisão de primeira instância e pelo acórdão recorrido. O valor dos rendimentos omitidos ou a omissão

reiterada de rendimentos, isoladamente, sem nenhum outro elemento adicional, não caracterizam o dolo. Ademais, diante das circunstâncias duvidosas, tem aplicação ao feito a regra do artigo 112, incisos II e IV, do CTN.

Recurso especial negado.

(Acórdão nº 9202-00.969 — 2ª Turma da CSRF, Relator Conselheiro Gonçalo Bonet Allage)

Destarte, na apuração de depósitos bancários em contas de titularidade do contribuinte cuja origem não foi justificada, a omissão de informações que deveriam ser prestadas à administração fazendária, independentemente de ter reiterado a conduta em dois anos consecutivos e do montante movimentado, por si só, não caracteriza evidente intuito de fraude, que justifique a imposição da multa qualificada de 150%, prevista no inciso II, do artigo 44, da Lei nº. 9.430, de 1996.

Portanto, não merece reparo o acórdão recorrido, no ponto em que concluiu pela desqualificação da multa aplicada.

A segunda questão controvertida posta à apreciação trata-se da fixação do termo inicial para o transcurso do prazo decadencial.

Transcrevo trecho da ementa do REsp 857614 / SP, Dje em 30/04/2008, em que resta claro que a 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça – STJ consolidou entendimento da relevância da antecipação de pagamento para a fixação do termo inicial para se definir o termo inicial do prazo decadencial nos tributos sujeitos a lançamento por homologação:

“PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. ISS. ILEGITIMIDADE PASSIVA AD CAUSAM.

INOCORRÊNCIA. ARTS. 150, § 7º DA CF/88 E 128 DO CTN. VÍCIO NA CITAÇÃO. INOCORRÊNCIA. DECADÊNCIA. FATO GERADOR. LEI MUNICIPAL Nº 1.603/84. DIREITO LOCAL. SUMULA 280 DO STF. ARGÜIÇÃO DE PRESCRIÇÃO EM SEDE DE EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. POSSIBILIDADE. PRESCRIÇÃO.

INOCORRÊNCIA. JUNTADA DA LEI MUNICIPAL À INICIAL DA AÇÃO. NÃO OBRIGATORIEDADE.

.....

*5. A Primeira Seção consolidou entendimento no sentido de que, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por **homologação**, no caso em que não ocorre o pagamento antecipado pelo contribuinte, como no caso sub judice, o poder-dever do Fisco de efetuar o lançamento de ofício substitutivo deve obedecer ao prazo decadencial estipulado pelo artigo 173, I, do CTN, segundo o qual o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. (GRIFEI)*

*6. Desta sorte, como o lançamento direto (artigo 149, do CTN) **poderia ter sido efetivado desde a ocorrência do fato gerador, é do primeiro dia do exercício financeiro seguinte ao nascimento***

da obrigação tributária que se conta o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário, na hipótese, entre outras, da não ocorrência do pagamento antecipado de tributo sujeito a lançamento por homologação, independentemente da data extintiva do direito potestativo de o Estado rever e homologar o ato de formalização do crédito tributário efetuado pelo contribuinte (Precedentes da Primeira Seção: AgRg nos EREsp 190287/SP, desta relatoria, publicado no DJ de 02.10.2006; e ERESP 408617/SC, Relator Ministro João Otávio de Noronha, publicado no DJ de 06.03.2006).

7. Todavia, in casu, para o deslinde da controvérsia relativa à decadência dos créditos tributários em tela, faz-se mister a interpretação de lei local, qual seja, a Lei Municipal nº 1.603/84, porquanto necessário perscrutar o momento de ocorrência da hipótese de incidência tributária, determinado pelo referido diploma legal, mormente quando a sentença e o acórdão recorrido consideraram diferentes critérios temporais. Destarte, revela-se incabível a via recursal extraordinária para rediscussão da matéria, ante a incidência da Súmula 280/STF: "Por ofensa a direito local não cabe recurso extraordinário". (Precedentes: AGA 434121/MT, DJ 24/06/2002; RESP 191528/SP, DJ 24/06/2002).

8. Isto porque, consoante assentado pelo juízo singular, in verbis:

"A lei municipal nº 1.063/84 já contemplava o ISS, seu fato gerador, lista de serviços e a possibilidade de cobrar o imposto do responsável tributário, o dono da obra (...)

Com a sucessão de leis no tempo, entrou em vigor o atual Código Tributário Municipal (Lei Complementar nº 25/97), que manteve as disposições da lei anterior (...)

A decadência, enquanto forma de extinção do crédito tributário, somente se opera após 05 (cinco) anos contados do primeiro dia útil do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (CTN, art. 173, I).

Ora, mesmo considerando o término da obra em 1997, como alega a excipiente, o fisco teria 05 anos para efetuar o lançamento, a contar de 01/01/98. Portanto, a decadência somente se operaria em 01/01/03.

Ocorre que o lançamento, que constitui o crédito tributário se deu antes, em 23/04/99 (fls. 39 e informação de fls. 41).

Realizado o lançamento, não se fala mais em decadência, e a partir daí tem o fisco novo prazo de 05 (cinco) anos, de natureza prescricional, para ajuizar a ação para a cobrança do crédito tributário, contado da data da sua constituição definitiva."

.....

Portanto, o prazo decadencial para efetuar o lançamento do tributo é, em regra, o do art.173, I, do CTN, segundo o qual '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.

Todavia, para os tributos sujeitos a lançamento por homologação — que, segundo o art. 150 do CTN, 'ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa' e 'opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa' —, há regra específica. Relativamente a eles, ocorrendo o pagamento antecipado por parte do contribuinte, o prazo decadencial para o lançamento de eventuais diferenças é de cinco anos a contar do fato gerador, conforme estabelece o § 4º do art. 150 do CTN.

No demonstrativo de Apuração (fls. 325) consta valor de imposto pago para o ano calendário de 1999 (exercício 2000) antecipação de pagamento. Em havendo pagamento antecipado, a regra de contagem do prazo decadencial aplicável deve ser a regra do art. 150, § 4º do CTN. Isto é, o termo inicial para a contagem do prazo decadencial do ano calendário de 1999 dá-se no dia 01/01/2000 e o termo final no dia 31/12/2004.

Considerando que o contribuinte foi cientificado do auto de infração em 10/11/2005, portanto, após de transcorrido o prazo de cinco contados do fato, nesta data já se encontrava decaído o direito da Fazenda Pública em constituir o crédito tributário relativo ao ano calendário de 1999.

Pelo exposto, voto por NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Especial da Fazenda Nacional.

É como voto.

(Assinado digitalmente)

Elias Sampaio Freire

Voto Vencedor

Conselheiro Marcelo Oliveira, Designado

Com todo respeito ao nobre relator, divirjo de seu entendimento sobre o conhecimento da alegação recursal sobre preclusão.

Como muito bem descrito, a aplicação dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, em decorrência de a autoridade fiscal tê-los aplicado, enseja consequências:

1. A qualificação da multa de ofício, conforme prevê o artigo 44, inciso II da Lei nº 9.430, de 27/12/1996; e
2. A aplicação da regra decadencial prevista no art. 173, I do CTN.

Na época em que o acórdão recorrido foi analisado e decidido- em que não havia a determinação contida no Art. 62-A do Regimento Interno do CARF (obediência aos recursos repetitivos do Superior Tribunal de Justiça) – a definição da regra decadencial a ser aplicada era:

1. Não ocorrendo dolo, fraude ou simulação, para tributos sujeitos a lançamento por homologação, a regra decadencial a ser aplicada era a expressa no I, Art. 173 do CTN; e
2. Ocorrendo dolo, fraude ou simulação, para tributos sujeitos a lançamento por homologação, a regra decadencial a ser aplicada era a expressa no § 4º, Art. 150 do CTN.

Portanto, para a análise da regra decadencial a ser aplicada, foi necessária e obrigatória a análise sobre os motivos da qualificação da multa (dolo, fraude, simulação).

Se os motivos para a qualificação estivessem comprovados, a regra decadencial aplicada seria a do I, Art. 173 do CTN, em caso contrário, seria a do § 4º, Art. 150 do CTN.

Por esse motivo, em nosso entender, houve a análise por parte da turma que proferiu o acórdão recorrido.

E não seria cabível, nem lógico, nem eficiente, que a turma concluísse que os motivos para a qualificação da multa não existiriam para a definição da regra decadencial, mas se encontravam preclusos para a qualificação da multa.

Portanto, por entender que a avaliação dos motivos para a qualificação da multa são oriundos da análise para a definição da regra decadencial a aplicar, entendo que não

houve a preclusão, pois a matéria consta da impugnação, quando foi solicitada a aplicação da regra decadencial prevista no § 4º, Art. 150 do CTN.

CONCLUSÃO:

Em razão do exposto, voto por não conhecer do recurso em relação à multa qualificada, nos termos do voto.

(Assinado digitalmente)

Marcelo Oliveira