MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº	15586.000789/2005-55
Recurso nº	160.502 Voluntário
Matéria	IRPF - Ex(s): 2000
Acórdão nº	102-49.412
Sessão de	16 de dezembro de 2008
Recorrente	ARIVALDO RODRIGUES
Recorrida	3ª TURMA/DRJ-RIO DE JANEIRO/RJ II

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2000

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA - A Súmula nº 14 do 1º CC dispõe que 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.

DECADÊNCIA - OMISSÃO DE RENDIMENTOS CARACTERIZADOS - DEPÓSITO BANCÁRIO SEM ORIGEM COMPROVADA - Nos casos de lançamento por homologação, o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário expira após cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador, conforme dispõe o artigo 150 do CTN.

Multa desqualificada.

Preliminar acolhida.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DESQUALIFICAR a multa e por maioria de votos, ACOLHER a preliminar de decadência, nos termos do voto do Relator. Vencidos os Conselheiros Núbia Matos Moura e Eduardo Tadeu Farah.

IVETE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO
Presidente

JOSÉ RAIMUNDO TOSTA SANTOS
Relator

FORMALIZADO EM: 09 FEV 2009

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Silvana Mancini Karam, Alexandre Naoki Nishioka, Eduardo Tadeu Farah, Vanessa Pereira Rodrigues Domene e Moisés Giacomelli Nunes da Silva.

Relatório

O recurso voluntário em exame pretende a reforma do Acórdão nº 13-13.982, de 06/10/2006 (fls. 877/890), que, por maioria de votos, manteve integralmente a exigência tributária contida no Auto de Infração às fls. 818/840, decorrente de omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários sem origem comprovada, no ano-calendário de 1999, nos termos do artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996.

As Requisições de Informações sobre Movimentação Financeira de fls. 811/814 foram dirigidas ao Banco do Brasil S/A e Banco Bandeirantes, atual UNIBANCO, para obtenção dos documentos de 248 a 810. Os depósitos bancários para comprovação da origem encontram-se relacionados às fls. 13/127 e 131/167.

Ao apreciar o litígio instaurado com a impugnação ao lançamento de fls. 844/854, o Órgão julgador de primeiro grau, por maioria de votos, julgou procedente o Auto de Infração, resumindo o seu entendimento na seguinte ementa:

> *"**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF***
>
> *Exercício: 2000*
>
> *DECADÊNCIA.*
>
> *Em se tratando de lançamento de ofício efetuado pela Autoridade Autuante em decorrência de infração apurada, o direito da Fazenda Pública constituir o crédito extingue-se após cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.*
>
> *DEPÓSITOS BANCÁRIOS. ORIGEM. FALTA DE COMPROVAÇÃO. OMISSÃO DE RENDIMENTOS. PRESUNÇÃO LEGAL.*
>
> *A Lei nº 9.430, de 1996, no art. 42, estabeleceu, para os fatos ocorridos a partir de 01/01/1997, uma presunção legal de omissão de rendimentos que autoriza o lançamento do imposto correspondente, sempre que o titular da conta bancária, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos creditados em sua conta de depósito ou de investimento.*
>
> *MULTA QUALIFICADA.*
>
> *A multa de ofício de 150% é aplicável sempre que presentes os elementos que caracterizam, em tese, o evidente intuito de fraude.*
>
> *ARGÜIÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE.*
>
> *A autoridade administrativa não é competente para se manifestar acerca da inconstitucionalidade de dispositivos legais, prerrogativa esta reservada ao Poder Judiciário.*
>
> *Lançamento Procedente."*

Em sua peça recursal (fls. 895/909), o autuado reitera as mesmas questões suscitadas perante o juízo a *quo*: decadência do direito da Fazenda Pública constituir o crédito tributário, tendo em vista a regra prevista no artigo 150, § 4º, do CTN. Argúi que lhe foi imputado conduta dolosa sem a indispensável prova, valendo-se a fiscalização de meras presunções, com o intuito de validar a constituição do crédito tributário, efetuada a destempo, em 30/11/2005 (fl. 841). Colaciona jurisprudência para robustecer a sua tese. Entende que a natureza da exigência, com base na presunção do artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, já espanca a possibilidade de enquadramento de conduta dolosa diante da falta de registro na declaração de ajuste anual. Do contrário, toda vez que o depósito bancário não for justificado, já que não está declarado, o contribuinte agiu com dolo.

Argumenta que pela jurisprudência atual é imprescindível que seja comprovada utilização dos valores depositados em conta corrente como renda consumida, evidenciando sinais exteriores de riqueza ou evolução patrimonial, circunstância que não se verifica no presente caso, restando evidente que o mesmo numerário circulou pela conta corrente mais de uma vez, sem representar, absolutamente, a presunção de acréscimo patrimonial a descoberto por via da movimentação bancária. Entende que os extratos bancários permitem aferir o diferencial entre depósitos e saques e que a fiscalização deixou de aplicar o percentual de lucro de 4% ou 5% para apuração do imposto devido.

É o relatório.

Voto

Conselheiro JOSÉ RAIMUNDO TOSTA SANTOS, Relator

O recurso preenche os pressupostos de admissibilidade, razão pela qual dele se conhece.

Inicialmente, deve-se analisar se houve dolo, fraude ou simulação na conduta do autuado, que justifique a aplicação da multa qualificada de 150% (cento e cinqüenta por cento) e, conseqüentemente, delimitar a aplicação do prazo decadencial, no caso concreto.

Do exame das peças processuais, firmo convencimento de que não há elementos de prova que dêem suporte à qualificação da multa de ofício.

Segundo consta no item 5.0 do Termo de Constatação (fls. 830/832), de fls. 183/186 a multa de ofício foi majorada para 150% pelo fato da Declaração de Ajuste Anual Simplificada conter, a princípio, afirmação falsa a respeito dos rendimentos, com a finalidade de pagar o imposto em valor menor do que o realmente devido, restando consumada, em tese, a sonegação fiscal.

Com a devida vênia, parece-me incoerente tal conclusão. Sempre haverá declaração inexata ou a falta de declaração do contribuinte diante de um depósito bancário sem origem comprovada.

A prevalecer o entendimento do Órgão lançador, em toda apuração de omissão de rendimento deveria ser aplicada a multa qualificada. Em termos de conduta do infrator, no meu entender, nenhuma diferença há entre quem apresenta declaração de isento, deixa de apresentar a declaração de ajuste anual ou apresenta declaração sem incluir o rendimento. Todas essas condutas estão literalmente incluídas na hipótese do inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, a seguir transcrito, que impõe seja aplicada a multa de 75 % (setenta e cinco por cento), sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata.

> *Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:*
>
> *I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;*
>
> *II - cento e cinqüenta 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. (grifei)*

Pela letra da lei, sempre que o lançamento do crédito tributário for realizado pelos Agentes do Fisco, há que ser exigida a multa de ofício no percentual de 75%, nos casos de falta de pagamento, falta de declaração, declaração inexata. Esta é a regra geral.

Por sua vez, a multa de 150% (cento e cinqüenta por cento), prevista no inciso II do mesmo artigo, está reservada aos casos de evidente intuito de fraude, definido nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. A Instrução Normativa SRF nº 246, de 20/11/2002, que trata especificamente da tributação dos valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida em instituição financeira, em seu artigo 4º, § 1º, dispõe exatamente neste sentido: *ao imposto suplementar apurado será aplicada a multa de que tratam os incisos I ou II do caput do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.*

A jurisprudência deste Conselho consolidou o entendimento de que a fraude não se presume, e que a aplicação da multa qualificada requer a comprovação do dolo, do evidente intuito de fraude – circunstâncias que não se verificam no presente caso.

Conforme o vernáculo do dicionário Novo Aurélio, evidente significa algo "que não oferece dúvida; que se compreende prontamente, dispensando demonstração; claro, manifesto, patente"; intuito, significa "objeto que se tem em vista; intento, plano; fim, escopo"; e fraude, "abuso de confiança; ação praticada com má-fé, falsificação, adulteração".

Deste ponto, verifica-se que a aplicação da penalidade qualificada exige da autoridade lançadora a demonstração das figuras típicas da sonegação, da fraude, e do conluio de maneira clara, manifesta, patente. O intuito há que ficar caracterizado pela existência de um plano, um intento visando um objetivo de falsificar, adulterar, enfim, urdir meios para que a sonegação possa ser concretizada fora do horizonte do fisco.

Por outro lado, os artigos 1º, 2º e 11, § 2º da Lei nº 9.311, de 1996, artigo 5º da Lei Complementar nº 105, de 2001, e arts. 1º, 2º, §§ 2º e 3º, do Decreto nº 4.545, de 2002, determinam que os volumes movimentados sejam continuamente informados à Secretaria da Receita Federal, identificando seus respectivos titulares. Não se pode falar em sonegação ou omissão com o intuito de ocultar ou retardar o conhecimento do fato gerador nessas circunstâncias. Como bem asseverou o i. Conselheiro Moisés Giacomelli Nunes da Silva, se estivéssemos no campo do direito penal estaria configurada situação de crime impossível, pois em fazendo movimentação financeira o contribuinte não tem como impedir o conhecimento desta por parte da fiscalização.

A qualificação da multa também não se vincula às importâncias envolvidas no lançamento, pois neste sentido não dispõe a norma. Se revelado o evidente intuito de fraude, a multa deve ser qualificada, sejam grandes ou pequenos os valores discutidos; tenha apresentado a declaração de rendimentos em formulário completo, simplificado ou isento. Ademais, deve-se considerar que ninguém está obrigado a declarar ou individualizar em sua DIRPF a sua movimentação bancária durante o ano-calendário, nem mesmo em relação aos depósitos de maior valor. Se assim o fosse, poder-se-ia até cogitar de omissão dolosa do contribuinte.

A qualificação da multa deve basear-se, sim, na conduta adotada pelo infrator, em ardis revelados em atos concretos: nota fiscal fria ou calçada; documentos falsos ou adulterados para justificar a origem dos depósitos; ou interposição de terceiros para esconder o

verdadeiro beneficiário dos depósitos (laranjas) etc. A multa qualificada deve ser reservada para tais hipóteses, onde de fato é evidente o intuito de fraude, não para situações comuns, como no presente caso. As contas bancárias analisadas pela fiscalização foram movimentadas exclusivamente pelo autuado, e eram co-tituladas com sua falecida esposa.

O fato é que os valores creditados em conta bancária sem comprovação de origem somente caracterizam omissão de rendimentos por força de uma presunção legal (método indireto de apuração da renda). Em determinadas situações, até pode ser alegado, e verdadeiro, que os créditos verificados na conta bancária não correspondem a rendimentos sujeitos à tributação, mas diante da falta de comprovação nesse sentido o legislador os considera como se rendimentos tributáveis fossem.

Se a omissão de rendimentos é fruto de uma presunção legal, a prova consistente da conduta dolosa do autuado se faz ainda mais necessária. O intuito do contribuinte de fraudar, sonegar ou simular não pode ser presumido juntamente com a omissão de rendimentos; compete ao fisco exibir os fundamentos concretos que revelem a presença da conduta dolosa. Se, por um lado, cabe ao contribuinte provar a origem dos recursos utilizados nas operações bancárias para que não seja caracterizada a omissão de rendimentos, por outro, compete à fiscalização provar o evidente intuito de fraude desse contribuinte para então aplicar a multa qualificada.

Para bem delimitar o tema o Primeiro Conselho de Contribuintes editou a Súmula nº 14, tendo em vista sua reiterada jurisprudência neste sentido:

> *Súmula 1ºCC 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.*

Firmada tal premissa, deve-se acolher a preliminar de decadência.

Este Primeiro Conselho de Contribuintes tem reiteradamente decidido que as alterações legislativas do imposto de renda, ao atribuir à pessoa física a incumbência de apurar e antecipar o pagamento do imposto, sem prévio exame da autoridade administrativa, classifica-se na modalidade de lançamento por homologação, na forma do artigo 150 do CTN, pois a entrega da declaração de rendimentos converteu-se em mero cumprimento de obrigação acessória (repasse ao órgão administrativo de informações para fins de controle do adequado cumprimento da legislação tributária, com ou sem obrigação principal a ser adimplida – Acórdão CSRF/01-04.493 de 14/04/2003 – DOU de 12/08/2003).

A natureza do lançamento é determinada pela legislação do tributo, que impõe ao sujeito passivo a obrigação de ocorrido o fato gerador, identificar a matéria tributável, apurar o imposto devido e efetuar o pagamento sem prévio exame da autoridade. Se não houver imposto a pagar, por ter havido prejuízo ou pela operação não estar sujeita à incidência tributária, a natureza do lançamento não se altera.

Com efeito, a existência ou não do pagamento é irrelevante para fins de aplicação do prazo decadencial previsto no parágrafo 4º, consoante entendimento consagrado neste Conselho:

IRPF – DECADÊNCIA – GANHO DE CAPITAL - A regra de incidência de cada tributo é que define a sistemática de seu lançamento. Se a legislação atributo ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, o tributo amolda-se à sistemática de lançamento denominada homologação, onde a contagem do prazo decadencial dá-se na forma disciplinada no §4º do artigo 150 do CTN, hipótese em que os cinco anos têm como termo inicial a data de ocorrência do fato gerador. (Acórdão CSRF/01-04.493 de 14/04/2003 – DOU de 12/08/2003).

DECADÊNCIA – IRPJ – Exercício 1993 – O Imposto de renda pessoa jurídica se submete à modalidade de lançamento por homologação, eis que é exercida pelo contribuinte a atividade de determinar a matéria tributável, o cálculo do imposto e pagamento do "quantum" devido, independente de notificação, sob condição resolutória de ulterior homologação. Assim, o fisco dispõe do prazo de 5 anos, contado da ocorrência do fato gerador, para homologá-lo ou exigir seja complementado o pagamento antecipadamente efetuado, caso a lei não tenha fixado prazo diferente e não se cuide de hipótese de sonegação, fraude ou conluio (ex-vi do disposto no parágrafo 4º do art. 150 do CTN). A ausência de recolhimento do imposto não altera a natureza do lançamento, vez que o contribuinte continua sujeito aos encargos decorrentes da obrigação inadimplida (atualização, multa, juros etc. a partir da data de vencimento originalmente previsto, ressalvado o disposto no art. 106 do CTN).

PRELIMINAR QUE SE ACOLHE. (Recurso 121157, Acórdão 101-93.146, Julgamento em 16.08.2000).

No mesmo sentido, na edição de outubro/dezembro de 2000 da "Tributação em Revista", foi publicado um artigo da lavra dos Auditores Fiscais Antonio Carlos Atulin e José Antonio Francisco, em que se exalta este entendimento com as seguintes considerações:

(...) ousamos afirmar que o pagamento antecipado não é da essência do lançamento por homologação.

A hipótese típica do lançamento por homologação é a previsão legal do dever de o sujeito passivo antecipar o pagamento: o fato de haver ou não pagamento não altera a tipicidade do lançamento por homologação, que, para ocorrer, deve apenas ter previsão legal a respeito do dever de o sujeito passivo fazer a antecipação do pagamento.

O fato de eventualmente inocorrer a antecipação do pagamento não desnatura o lançamento por homologação (...).

Claro está que a atividade não pode ser apenas a existência do pagamento. Na hipótese de não haver pagamento, pode, perfeitamente, incidir a hipótese típica do lançamento por homologação, posto que o sujeito passivo pode ter cumprido o dever legal e dele ter concluído que não há o que pagar, ou mesmo ter outro entendimento acerca da norma de incidência.

No decorrer do ano-calendário o contribuinte antecipa o imposto que será apurado em definitivo quando encerramento do ano-calendário (31 de dezembro). É nessa oportunidade que o fato gerador do imposto de renda resta concluído. Por ser do tipo complexo (compexivo, complessivo), segundo a classificação doutrinária, o fato gerador do imposto de renda surge completo no último dia do ano. A omissão constatada nos meses do ano-calendário, comporta-se, portanto, no fato gerador concluído no último dia deste ano. Se a legislação não excepcionou a regra de tributação, impondo uma incidência autônoma e definitiva, deve-se levá-la à regra geral, que é apuração em base mensal, sem prejuízo do ajuste anual.

Leandro Paulsen, ministra que "o imposto de renda da pessoa física tem periodicidade anual, com antecipações de pagamento mensais. O imposto de renda da pessoa jurídica pode ser anual ou trimestral, dependendo de opção da empresa, nos termos do que dispõe o art. 1º da Lei nº 9.430/1996", in Direito tributário. Constituição e Código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. Porto Alegre, 2001. Livraria do Advogado, p. 522.

O Ministro Franciulli Netto, do Superior Tribunal de Justiça, no RESP 584.195 / PE, julgado em 19.02.2204, deixa assente que "o conceito de renda envolve necessariamente um período, que, conforme determinado na Constituição Federal, é anual. Mais a mais, é complexa a hipótese de incidência do aludido imposto, cuja ocorrência dá-se apenas ao final do ano-base, quando poderá se verificar os últimos dos fatos requeridos pela hipótese de incidência do tributo".

Reitere-se, também, que o fato gerador há que ser anual, posto não se tratar de tributação exclusivamente na fonte ou definitiva, circunstâncias em que o critério temporal da hipótese de incidência seria diverso do anual.

Para omissões apuradas durante o ano-calendário de 1999, a contagem do prazo decadencial tem início em 01/01/2000, com termo final em 31/12/2004. O Auto de Infração foi cientificado ao sujeito passivo em 30/11/2005 (fl. 841), quando já transcorrido o direito da Fazenda Pública constituir o crédito tributário.

Em face ao exposto, DESQUALIFICO a multa de ofício e, nesta conformidade, ACOLHO a preliminar de decadência.

Sala das Sessões-DF, 16 de dezembro de 2008.

JOSÉ RAIMUNDO TOSTA SANTOS