



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 18471.001233/2007-23
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2202-01.123 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 13 de abril de 2011
Matéria IRPF
Recorrente ALBERTO WELLISCH LEVI
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2003

DECADÊNCIA DO DIREITO DA FAZENDA NACIONAL CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. EXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. CARACTERIZAÇÃO DO EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE. TERMO INICIAL PARA A CONTAGEM DO PRAZO.

Sendo a tributação das pessoas físicas sujeita ao ajuste na declaração anual, em 31 de dezembro do ano-calendário, e independente de exame prévio da autoridade administrativa o lançamento é por homologação. Havendo pagamento antecipado o direito de a Fazenda Nacional lançar decai após cinco anos contados de 31 de dezembro de cada ano-calendário questionado, entretanto, na inexistência de pagamento antecipado, ou nos casos em que for caracterizado o evidente intuito de fraude, a contagem dos cinco anos deve ser a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Somente ultrapassado esse lapso temporal sem a expedição de lançamento de ofício opera-se a decadência, a atividade exercida pelo contribuinte está tacitamente homologada e o crédito tributário extinto, nos termos do artigo 150, § 4º e do artigo 156, inciso V, ambos do Código Tributário Nacional.

RECURSOS RECEBIDOS NO EXTERIOR - COMPROVAÇÃO DA EFETIVA TITULARIDADE E TRANSFERÊNCIA - OMISSÃO DE RENDIMENTOS - MATÉRIA DE PROVA - No lançamento por omissão de rendimentos efetuado com base em transferências bancárias para o exterior é imprescindível que seja comprovado que o contribuinte autuado detém, se for o caso, a titularidade da conta bancária no exterior e é o verdadeiro possuidor dos recursos transferidos. É atribuição da autoridade fiscal o ônus de provar que os fatos concretos ocorreram como presumidos pela lei. O Lançamento assim constituído só é admissível quando restar comprovado que o

contribuinte seja de fato o real remetente ou o beneficiado pela transferência dos recursos. Em caso de dúvida quanto à autoria e à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, interpretar-se da maneira mais favorável ao acusado do ilícito tributário.

Rejeitar a arguição de decadência.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a arguição de decadência suscitada pelo Recorrente e, no mérito, dar provimento ao recurso, nos termos do voto do Relator.

(Assinado digitalmente)

Nelson Mallmann – Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga, Antonio Lopo Martinez, Ewan Teles Aguiar, Pedro Anan Júnior e Nelson Mallmann. Ausente, justificadamente, o Conselheiro Helenilson Cunha Pontes.

Relatório

ALBERTO WELLISCH LEVI, contribuinte inscrito no CPF/MF 003.609.457-91, com domicílio fiscal na cidade do Rio de Janeiro, Estado do Rio de Janeiro, à Rua Stefan Zweig, nº. 340 - Bairro Laranjeiras, jurisdicionado a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Administração Tributária no Rio de Janeiro - RJ, inconformado com a decisão de Primeira Instância de fls. 164/173, prolatada pela 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro – RJ II, recorre, a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 177/181.

Contra o contribuinte acima mencionado foi lavrado, em 22/10/2007, Auto de Infração de Imposto de Renda Pessoa Física (fls. 84/87), com ciência através de AR, em 29/10/2007, exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de R\$ 560.052,83 (Padrão monetário da época do lançamento do crédito tributário), a título de Imposto de Renda Pessoa Física, acrescidos da multa de lançamento de qualificada de 150% e dos juros de mora, de no mínimo, de 1% ao mês ou fração, calculados sobre o valor do imposto, relativo aos exercícios de 2003, correspondente ao ano-calendário de 2002.

A exigência fiscal em exame teve origem em procedimentos de fiscalização, onde a autoridade lançadora entendeu haver omissão de rendimentos tendo em vista a variação patrimonial a descoberto, onde se verificou excesso de aplicações sobre origens, não respaldados por rendimentos declarados ou comprovados, conforme Relatório Fiscal em anexo (fls. 77/78). Infração capitulada nos artigos 1º ao 3º e §§, da Lei nº. 7.713, de 1988; artigos 1º e 2º, da Lei nº. 8.134, de 1990 e artigo 1º da Lei nº. 10.451, de 2002.

A Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil, responsável pela constituição do crédito tributário, esclarece, ainda, através do Relatório de Encerramento de Fiscalização (fls. 76/78) entre outros, os seguintes aspectos:

- que a presente ação fiscal, relativa ao contribuinte acima identificado, executada sob o amparo do Mandado de Procedimento Fiscal 0719000/020032/2006, para o ano de 2002, teve sua origem na Representação Fiscal de no. 711/05 (fls.105), da Equipe Especial de Fiscalização, criada pela Portaria SRF no. 463/04, na qual o nome do Sr. Alberto Wellisch Levi figura como beneficiário de remessas de divisas para o exterior, nos montantes de US\$99.25,00, US\$104.285,00, US\$95.435,00 e US\$720,00 respectivamente em 01/03/2002, 01/04/2002, 03/05/2002 e 19/07/2002, por intermédio de operações bancárias que utilizavam a subconta no. 310057, denominada "ELEVEN", mantida no "JP Morgan Chase Bank" e administrada pela empresa "Beacon Hill Service Corporation — BHSC, sediada em Nova Iorque — EUA";

- que, em 14/08/2003, o Juízo da 2ª Vara Criminal Federal de Curitiba-PR, encarregou a autoridade policial responsável pelo inquérito de obter a documentação pertinente (fls.91--96). Nesse sentido, em 27/08/2003, a autoridade policial oficiou à Promotoria do Distrito de Nova Iorque (District Attorney's of the Country of New York) solicitando o afastamento do sigilo bancário e pedido de investigação criminal nos EUA (fls.). Após decisão judicial (Order to Disclose), datada de 29/08/2003 (fls.), a Promotoria apresentou as mídias

eletrônicas e documentos contendo dados financeiros relativos à empresa "Beacon Hill" em 09/09/2003;

- que com o apoio da Polícia Federal, a Receita federal, através da análise dos extratos bancários da Beacon Hill, realizada pela Equipe Especial de Fiscalização, criada pela Portaria SRF 463/04, identificou grande quantidade de pessoas físicas e 26/10/2007 jurídicas que remeteram ou receberam recursos do exterior, aparentemente omitindo tal informação às autoridades do país;

- que as informações sobre operações de transferência obtidas em mídias e documentos fornecidos pela Promotoria Distrital do Condado de Nova York ao Juízo da 2a. Vara Federal Criminal de Curitiba-PR, em decorrência da quebra de sigilo bancário no exterior da empresa "Beacon Hill", foram transferidas para a Receita Federal através do Ofício 26/2005-GJ (ref. Proc. 2003.7000030333-4) (fls. I c)), da 2a. Vara Federal Criminal de Curitiba, autorizando o compartilhamento dos documentos e arquivos eletrônicos obtidos no exterior pela Força Tarefa policial CC5;

- que seguindo-se a programação determinada para a ação fiscal, foi elaborada planilha de variação patrimonial, a partir das informações sobre recursos disponíveis e gastos apurados para o contribuinte durante o ano de 2002, na qual foram lançados, entre outros valores, as aplicações identificadas em seu nome realizadas no exterior;

- que em vista de se haver apurado variação patrimonial a descoberto, em alguns meses, a planilha completa com anexos explicativos foi encaminhada ao contribuinte, em 22/08/07, através de Termo Fiscal, para que este pudesse se manifestar sobre o resultado anteriormente ao lançamento tributário, possibilitando eventuais correções;

- que já em relação às modificações sugeridas pelo contribuinte no fluxo financeiro, observo que, apesar das suas negativas quanto aos valores aplicados em contas bancárias no exterior, o extenso trabalho de análise das mídias e documentos cedidos pela Promotoria Distrital do Estado de Nova York, realizado pela Equipe Especial de Fiscalização, identificou o nome e endereço do contribuinte, não deixando dúvidas ser este o beneficiário dos depósitos e, ressalte-se, ainda, que não existem homônimos para o mesmo no Cadastro de Pessoas Físicas. Quanto ao saldo patrimonial de 2001, foi aproveitado, em janeiro, o saldo credor em conta-corrente, em 31/12/2001, informado pelo contribuinte em sua declaração de bens. Da mesma forma, foi considerado como gasto, em dezembro, o saldo credor em 31/12/2002.

Em sua peça impugnatória de fls. 139/148, instruída pelos documentos de fls. 149/162, apresentada, tempestivamente, em 28/11/2007, 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:

- que decorre do artigo 142 do CTN a exigência da correta e perfeita identificação do sujeito passivo da obrigação tributária, i.e., daquele que efetivamente incorreu em alguma hipótese legal de incidência de tributos, de forma que possa a ele ser imputado o pagamento destes, com as penalidades eventualmente cabíveis;

- que, assim, para que esteja correto, e obedeça aos ditames da lei, o lançamento deve necessariamente conter a identificação deste sujeito passivo. Este é, inclusive, o entendimento do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda a respeito do tema ("o equívoco quanto à indicação do sujeito passivo acarreta a extinção do processo em qualquer instância em que venha a ser argüida" - Acórdão 1. 0 CC - n.º 101-71.342/80);

- que diversamente do que foi narrado pela ilustre fiscal autuante, os nomes constantes do relatório da Polícia Federal não são o do impugnante, mas são apenas nomes parecidos com o seu;

- que não há COINCIDÊNCIA EXATA com o nome do ora Impugnante por uma razão muito simples: o nome do meio da pessoa lá referida está abreviado. Assim, o nome do tal "mandatário" da referida remessa poderia ser qualquer outro semelhante ao do ora Impugnante. Apenas para citar alguns exemplos, o mandatário desta operação poderia se chamar: "Alberto William Levi", "Alberto Wilson Levi", **entre tantos outros**;

- que com relação ao segundo nome — que justifica a tal "óbvia" coincidência relatada pela fiscalização diz respeito a um sobrenome que SEQUER COINCIDE COM O SOBRENOME DO ORA IMPUGNANTE. Ressalte-se que a grafia do sobrenome do Impugnante É DIVERSA da grafia do nome da pessoa que remeteu dinheiro para o tal Israel Discount Bank. Quem efetuou tal remessa foi uma pessoa chamada Alberto Levy (com "y" no final), enquanto o Impugnante — se utilizar somente o primeiro nome e o último sobrenome — se chama Alberto Levi (com um "i" no final);

- que como se vê dos fatos acima narrados, a d. autoridade lançadora acrescentou ao lançamento a multa qualificada prevista no art. 44, inc. II da Lei nº 9.430/96;

- que ocorre que não há — em nenhum local do Auto de Infração em comento — QUALQUER MENÇÃO À RAZÃO DA APLICAÇÃO DE TAL MULTA, o que demonstra, mais uma vez, um flagrante cerceamento do direito de defesa do Impugnante;

- que, por outro lado, da simples análise da acusação que é feita ao ora Impugnante não é possível depreender quais os motivos que teriam ensejado a referida multa;

- que eis aqui mais um fato que enseja o imediato cancelamento da autuação em tela. Da leitura do documento denominado "Operações de Representação Fiscal nº 711/05" (cópia em anexo), é possível constatar, com facilidade que as tais remessas que o ora Impugnante teria feito ao exterior não são verdadeiras remessas, mas sim, são CRÉDITOS efetuados em favor de alguém aqui no Brasil;

- que, por isso, o lançamento não tem como prosperar, pois o quadro de variação patrimonial elaborado pela fiscalização levou em consideração os referidos valores em dólares como se fossem "dispêndios/aplicações", quando — na pior das hipóteses — poderiam ser considerados como "recursos/origens".

Após resumir os fatos constantes da autuação e as principais razões apresentadas pelo impugnante a Segunda Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro – RJ II conclui pela procedência da ação fiscal e pela manutenção do crédito tributário, com base nas seguintes considerações:

- que o Interessado alega ter sido violado seu direito de defesa em virtude da falta de apresentação dos documentos que embasaram o lançamento. Segundo o Autuado, também teria havido cerceamento de defesa em relação à qualificação da multa de ofício;

- que cumpre ressaltar inicialmente que a primeira fase do procedimento, a fase oficiosa, é de atuação exclusiva da autoridade tributária, que busca obter elementos que demonstrem a ocorrência do fato gerador. Na fase oficiosa, o procedimento teria caráter

inquisitorial. Não há, ainda, exigência de crédito tributário formalizada, inexistindo, conseqüentemente, resistência a ser oposta pelo sujeito fiscalizado;

- que, no caso em comento, o Contribuinte foi previamente intimado a esclarecer a origem dos valores dos quais seria beneficiário no exterior (fl. 36). Essas importâncias foram movimentadas em contas no Chase Manhattan Bank, conforme Representação Fiscal nº 711/05 (fls. 105, 118 e 119) e Laudo do Exame Econômico-Financeiro nº 1297/04 de fls. 84 a 94;

- que improficia a alegação de decadência, pois em se tratando de lançamento de ofício para incluir rendimentos omitidos na declaração de ajuste anual, o prazo decadencial obedece aos ditames do art. 173, I, do CTN, iniciando-se somente no primeiro dia do exercício seguinte ao que o lançamento poderia ter sido efetuado;

- que, assim, em relação aos rendimentos omitidos no ajuste anual do ano-calendário de 2002, como o lançamento só poderia ter sido efetuado em 2003, o prazo decadencial começou a fluir em 1º de janeiro de 2004. Portanto, não havia transcorrido cinco anos quando da ciência do auto de infração, efetuada em 29/10/2007, não se cogitando, assim, da hipótese de decadência, devendo se rechaçar de plano o pleito do Interessado;

- que vale repisar que as informações bancárias da mencionada subconta foram encaminhadas ao Brasil em arquivos de mídia eletrônica pela Promotoria Distrital de Nova Iorque, tendo sido posteriormente repassadas à Fiscalização, conforme Laudo do Exame Econômico-Financeiro nº 1297/04 de fls. 84 a 94 que demonstra, em detalhes, todos os dados e a movimentação financeira da conta mantida no JP Morgan Chase Bank;

- que a Equipe Especial de Fiscalização (Portaria SRF nº 463/04), devidamente autorizada por decisão judicial, emitiu a Representação Fiscal nº 711/05 (fls. 105, 118 e 119), descrevendo as operações em que o Interessado aparece como beneficiário de divisas, por meio da subconta nº 310057, denominada "ELEVEN", mantida ou administrada por Beacon Hill Service Corporation — BHSC;

- que, outrossim, o Impugnante questiona a inclusão como aplicações dos valores movimentados em conta bancária no exterior. De acordo com o Contribuinte, essas importâncias não seriam remessas, mas sim depósitos em conta, devendo constar no demonstrativo de variação patrimonial como origens/recursos;

- que, nesse aspecto, é mister ressaltar que os valores em questão foram remetidos pelo Interessado ao exterior por intermédio da Beacon Hill Service Corporation — BHSC;

- que como já salientado, a referida empresa funcionava como preposto bancário-financeiro de pessoas físicas e jurídicas brasileiras, intermediando o envio de importâncias a contas localizadas no exterior;

- que tanto era assim, que nas operações em tela, a mencionada empresa consta como remetente e o Interessado como beneficiário final, conforme se observa às fls. 118 e 119. O Interessado valeu-se, assim, da Beacon Hill Service Corporation — BHSC para encobrir a remessa de valores para o exterior;

- que em função dos fatos descritos nos autos, ficou caracterizado o intento fraudulento do Contribuinte de se eximir do imposto devido, quer pela remessa de valores para o exterior à margem das normas reguladoras do Sistema Financeiro Nacional, quer pela omissão de informações à Fiscalização, objetivando impedir ou retardar o conhecimento de

fatos geradores por parte do Fisco. Assim, tal conduta do Interessado caracterizaria, em tese, evidente intuito de fraude, ensejando a aplicação da multa qualificada de 150%.

A presente decisão encontra-se consubstanciada nas seguintes ementas:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2003

PRELIMINAR DE CERCEAMENTO DE DEFESA

Inexiste embaraço ao exercício do direito de defesa se o auto de infração e os demais elementos do processo permitem ao Impugnante o conhecimento pleno da motivação da ação fiscal, não dando margem a dúvidas quanto à matéria tida como infringida.

ALEGAÇÃO DE DECADÊNCIA

O direito de a Fazenda -Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA DE CONTA BANCÁRIA MANTIDA NO EXTERIOR. PROVAS CONSTANTES DE ARQUIVOS MAGNÉTICOS ENVIADOS LEGALMENTE PARA O BRASIL.

Os dados constantes de arquivos magnéticos e documentos, legalmente enviados ao Brasil pela Promotoria Distrital de Nova Iorque, Estados Unidos da América, objeto de perícia e laudo conclusivo da Polícia Federal, fielmente reproduzidos no processo, constituem-se em elementos de prova da movimentação de divisas por meio de conta em instituição bancária norte-americana.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO

São tributáveis as quantias correspondentes ao acréscimo do patrimônio da pessoa física, quando esse acréscimo não for justificado pelos rendimentos tributáveis, não tributáveis ou já tributados exclusivamente na fonte.

MULTA QUALIFICADA

É cabível a aplicação da multa qualificada quando restar comprovado o intento doloso do Contribuinte de reduzir indevidamente sua base de cálculo a fim de se eximir da cobrança do imposto de renda.

PEDIDO DE ABERTURA DE PRAZO PARA JUNTADA DE DOCUMENTOS

Não cabe reabrir novo prazo para a juntada de elementos se o Interessado teve oportunidade de apresentar seus documentos

probatórios durante todo o procedimento fiscal, no prazo destinado a impugnação e até depois da entrega de sua peça defensiva.

Lançamento Procedente

Cientificado da decisão de Primeira Instância, em 12/05/2008, conforme Termo constante às fls. 174, e, com ela não se conformando, o recorrente interpôs, em tempo hábil (11/06/2008), o recurso voluntário de fls. 177/181, instruído pelos documentos de fls. 182/183, no qual demonstra irresignação contra a decisão supra ementada, baseado, em síntese, nas mesmas razões expendidas na fase impugnatória.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Nelson Mallmann, Relator

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

Da análise preliminar da matéria, verifica-se que a autoridade lançadora entendeu haver omissão de rendimentos diante da constatação de variação patrimonial a descoberto, apurado através de “fluxo financeiro”, onde se verificou excesso de aplicações sobre as origens, não respaldados por recursos com origem declarada e/ou comprovada (tributados, não tributáveis ou tributados exclusivamente na fonte).

Inconformado, em virtude de não ter logrando êxito na instância inicial, o contribuinte apresenta a sua peça recursal a este E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais pleiteando a reforma da decisão prolatada na Primeira Instância onde, argúi, preliminarmente, a decadência e a ilegitimidade passiva e, no mérito, se insurge contra o lançamento, principalmente, contra a multa de lançamento de ofício qualificada de 150%, tecendo várias considerações sobre a impossibilidade de se tributar por mera presunção, já que entende que as variações patrimoniais a descoberto somente surgiram diante do fato da autoridade lançadora ter computado remessas para o exterior que o recorrente não realizou (fictícias - lançadas por conta da autoridade lançadora).

Desta forma, a discussão neste colegiado se prende as preliminares de decadência e de ilegitimidade passiva e no mérito, a discussão se prende sobre acréscimo patrimonial a descoberto, previsto no § 1º do artigo 3º da Lei nº. 7.713, de 1988.

Necessário se faz, inicialmente, registrar que o suplicante defende a hipótese de que não pode prosperar o lançamento baseado exclusivamente em depósitos bancários.

Ora, com a devida vênia, é de se esclarecer, por oportuno, que tais argumentos não merecem maiores considerações, pois o lançamento em questão não se fundamenta na presunção legal de que trata o art. 42 da Lei nº. 9.430, de 1996, e alterações, mas sim em acréscimo patrimonial a descoberto (fluxo financeiro).

Quanto a preliminar de decadência, levantada pelo suplicante, sob o argumento de que o lançamento de imposto de renda das pessoas físicas é por homologação, estou com a corrente que entende que a modalidade de lançamento a que se sujeita o imposto sobre a renda de pessoas físicas é a do lançamento por homologação, cujo fato gerador se completa no encerramento do ano-calendário e, entendo ainda, que mesmo considerando que fosse uma situação normal, ou seja, sem qualificação da multa de lançamento de ofício, o imposto lançado que é relativo ao ano-calendário de 2002 não se encontrava alcançado pelo prazo decadencial na data da ciência do auto de infração (29/10/2007), de acordo com a regra contida no artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, cuja regra seria a mais favorável possível para o contribuinte (existência de pagamento antecipado e sem existência de evidente intuito de fraude).

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

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

É de se esclarecer, que os fatos geradores das obrigações tributárias são classificados como instantâneos ou complexivos. O fato gerador instantâneo, como o próprio nome revela, dá nascimento à obrigação tributária pela ocorrência de um acontecimento, sendo este suficiente por si só (imposto de renda na fonte). Em contraposição, os fatos geradores complexivos são aqueles que se completam após o transcurso de um determinado período de tempo e abrangem um conjunto de fatos e circunstâncias que, isoladamente considerados, são destituídos de capacidade para gerar a obrigação tributária exigível. Este conjunto de fatos se corporifica, depois de determinado lapso temporal, em um fato imponível. Exemplo clássico de tributo que se enquadra nesta classificação de fato gerador complexivo 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 se estipulou que “o imposto de renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, à medida 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 complexivo) para as pessoas físicas.

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

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

Em relação ao cômputo mensal do prazo decadencial, como dito, anteriormente, é de se observar que a Lei nº. 7.713, de 1988, instituiu, com relação ao imposto de renda das pessoas físicas, a tributação mensal à medida que os rendimentos forem auferidos. Contudo, embora devido mensalmente, quando o sujeito passivo deve apurar e recolher o imposto de renda, o seu fato gerador continuou sendo anual. Durante o decorrer do ano-calendário o contribuinte antecipa, mediante a retenção na fonte ou por meio de pagamentos espontâneos e obrigatórios, o imposto que será apurado em definitivo quando da apresentação da Declaração de Ajuste Anual, nos termos, especialmente, dos artigos 9º e 11 da Lei nº. 8.134, de 1990. É nessa oportunidade que o fato gerador do imposto de renda estará concluído. Por ser do tipo 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.

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

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

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

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

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

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

Nesta ordem, sempre refutei nos meus votos 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 Código Tributário Nacional.

É fantasioso. Em primeiro lugar, porque não é isto que está escrito no caput do art. 150 do Código Tributário Nacional, 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 Código Tributário Nacional”.

Nos dias atuais esta discussão se tornou irrelevante já que em 21/12/2010, houve a edição da Portaria MF nº. 586, que alterou o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009. Diante disso, a redação do art.62 do RICARF dispôs:

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal; ou

II - que fundamente crédito tributário objeto de:

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1993; ou

c) parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 1993.

Art. 62-A. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº. 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

§ 1º Ficarão sobrestados os julgamentos dos recursos sempre que o STF também sobrestar o julgamento dos recursos extraordinários da mesma matéria, até que seja proferida decisão nos termos do art. 543-B.

§ 2º O sobrestamento de que trata o § 1º será feito de ofício pelo relator ou por provocação das partes.

Diante disso, resta claro que os julgados proferidos pelas turmas integrantes do CARF devem se adaptar, nos casos de decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº. 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, a estes julgados. Assim sendo, a contagem do prazo decadencial é um destes temas.

A Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça decidiu, por ocasião do julgamento do Recurso Especial nº. 973.733 – SC (2007/0176994-0), que a contagem do prazo decadencial dos tributos ou contribuições, cujo lançamento é por homologação, deveria seguir o rito do julgamento do recurso especial representativo de controvérsia, cuja ementa é a seguinte:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incoorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: Resp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o

Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se Documento: 6162167 - EMENTA / ACÓRDÃO - Site certificado - DJe: 18/09/2009 Página 1 de 2 Superior Tribunal de Justiça inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos imponíveis ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuassem o lançamento de ofício substitutivo.

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

Nos julgados posteriores, sobre o mesmo assunto (contagem do prazo decadencial), o Superior Tribunal de Justiça aplicou a mesma decisão acima transcrita, conforme se constata no julgado do AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº. 1.203.986 - MG (2010/0139559-7), verbis:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. MATÉRIA DECIDIDA NO RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA Nº 973.733/SC. ARTIGO 543-C, DO CPC. PRESCRIÇÃO DO

DIREITO DE COBRANÇA JUDICIAL PELO FISCO. PRAZO QÜINQÜENAL. TRIBUTO SUJEITO À LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. OCORRÊNCIA.

1. O Código Tributário Nacional, ao dispor sobre a decadência, causa extintiva do crédito tributário, assim estabelece em seu artigo 173: "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; II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado. 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."

2. A decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, quais sejam: (i) regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado; (ii) regra da decadência do direito de lançar nos casos em que notificado o contribuinte de medida preparatória do lançamento, em se tratando de tributos sujeitos a lançamento de ofício ou de tributos sujeitos a lançamento por homologação em que incorre o pagamento antecipado; (iii) regra da decadência do direito de lançar nos casos dos tributos sujeitos a lançamento por homologação em que há parcial pagamento da exação devida; (iv) regra da decadência do direito de lançar em que o pagamento antecipado se dá com fraude, dolo ou simulação, ocorrendo notificação do contribuinte acerca de medida preparatória; e (v) regra da decadência do direito de lançar perante anulação do lançamento anterior (In: Decadência e Prescrição no Direito Tributário, Eurico Marcos Diniz de Santi, 3ª Ed., Max Limonad, págs. 163/210).

Documento: 12878841 - EMENTA / ACÓRDÃO - Site certificado - DJe: 24/11/2010 Página 1 de 2 Superior Tribunal de Justiça 3. A Primeira Seção, quando do julgamento do REsp 973.733/SC, sujeito ao regime dos recursos repetitivos, reafirmou o entendimento de que "o dies a quo do prazo qüinqüenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal

(Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199). (Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em FALTA O JULGAMENTO AGUARDAR)

4. À luz da novel metodologia legal, publicado o acórdão do julgamento do recurso especial, submetido ao regime previsto no artigo 534-C, do CPC, os demais recursos já distribuídos, fundados em idêntica controvérsia, deverão ser julgados pelo relator, nos termos do artigo 557, CPC (artigo 5º, I, da Res. STJ 8/2008).

5. In casu: (a) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (b) a obrigação ex lege de pagamento antecipado de contribuição social foi omitida pelo contribuinte concernente ao fato gerador compreendido a partir de 1995, consoante consignado pelo Tribunal a quo; (c) o prazo do fisco para lançar iniciou a partir de 01.01.1996 com término em 01.01.2001; (d) a constituição do crédito tributário pertinente ocorreu em 15.07.2004, data da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito que formalizou os créditos tributários em questão, sendo a execução ajuizada tão somente em 21.03.2005.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuassem o lançamento de ofício substitutivo.

7. Agravo regimental desprovido.

É de se esclarecer, que na solução dos Embargos de Declaração impetrado pela Fazenda Nacional no Recurso Especial nº. 674.497 - PR (2004/0109978-2), houve o acolhimento em parte do embargo pelo STJ para modificar o entendimento sobre os fatos geradores ocorridos em dezembro cuja exação só poderia ser exigida a partir de janeiro do ano seguinte, verbis:

PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. RECOLHIMENTOS NÃO EFETUADOS E NÃO DECLARADOS. ART. 173, I, DO CTN. DECADÊNCIA. ERRO MATERIAL. OCORRÊNCIA. ACOLHIMENTO. EFEITOS MODIFICATIVOS. EXCEPCIONALIDADE.

1. Trata-se de embargos de declaração opostos pela Fazenda Nacional objetivando afastar a decadência de créditos tributários referentes a fatos geradores ocorridos em dezembro de 1993.

2. Na espécie, os fatos geradores do tributo em questão são relativos ao período de 1º a 31.12.1993, ou seja, a exação só poderia ser exigida e lançada a partir de janeiro de 1994. Sendo assim, na forma do art. 173, I, do CTN, o prazo decadencial teve início somente em 1º.1.1995, expirando-se em 1º.1.2000. Considerando que o auto de infração foi lavrado em 29.11.1999, tem-se por não consumada a decadência, in casu.

3. Embargos de declaração acolhidos, com efeitos modificativos, para dar parcial provimento ao recurso especial.

O ministro Mauro Campbell Marques, relator do processo, em síntese, assim se manifestou em seu voto:

Sobre o tema, a Primeira Seção desta Corte, utilizando-se da sistemática prevista no art. 543-C do CPC, introduzido no ordenamento jurídico pátrio por meio da Lei dos Recursos Repetitivos, ao julgar o REsp 973.733/SC, Rel Min. Luiz Fux (j. 12.8.2009), reiterou o entendimento no sentido de que, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação não declarado e inadimplido, como o caso dos autos, o Fisco dispõe de cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado para a constituição do crédito tributário, nos termos do art. 173, I, do CTN. Somente nos casos em que o pagamento foi feito antecipadamente, o prazo será de cinco anos a contar do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN)

(...)

Na espécie, os fatos geradores do tributo em questão são relativos ao período de 1º a 31.12.1993, ou seja, a exação só poderia ser exigida e lançada a partir de janeiro de 1994.

Sendo assim, na forma do art. 173, I, do CTN, o prazo decadencial teve início somente em 1º.1.1995, expirando-se em 1º.1.2000. Considerando que o auto de infração foi lavrado em 29.11.1999, tem-se por não consumada a decadência, in casu.

Desta forma, para lançamentos em que não houve pagamento antecipado, é de se observar que os julgados do Superior Tribunal de Justiça firmaram posição no sentido de que o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado corresponde, de fato, ao primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Código Tributário Nacional.

O caso em questão trata-se de imposto de renda pessoa física, cujo lançamento é por presunção legal de omissão de rendimentos diante do fato de que a autoridade lançadora constatou a existência de acréscimo patrimonial a descoberto, cujo fato gerador do imposto é 31/12/1998 (ajuste anual).

Sob o meu ponto de vista o maior obstáculo neste tipo de interpretação dada pelo Superior Tribunal de justiça está em definir o que seria considerado “pagamento antecipado” nos futuros julgados por este tribunal Administrativo.

Ora, nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, o escoamento do prazo do art. 150, § 4º, sem manifestação do Fisco, significa a aquiescência implícita aos valores declarados pelo contribuinte, porque o silêncio, neste caso, é qualificado pela lei, trazendo efeitos. A única diferença de regime está consubstanciada na hipótese em que não há pagamento antecipado, que de acordo com Superior Tribunal de Justiça, se aplicaria, para efeitos de marco inicial do prazo decadencial, o art. 173, I, do Código Tributário Nacional

(regra geral, que deverá ser seguido conforme a interpretação dada pelo STJ), por força do que dispõe o parágrafo único deste mesmo preceptivo. Exaurido o prazo, o Fisco não poderá manifestar qualquer intenção de cobrar os valores. Há, pois, falar-se em decadência nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação.

No presente caso se torna irrelevante continuar a discussão sobre qual seria o significado de “pagamento antecipado”, já que houve recolhimento de imposto de renda pelo recorrente no valor de R\$ 20.766,13, como restou claro em sua Declaração de Ajuste Anual, relativo ao ano-calendário de 2002 (fls. 41).

Assim sendo, no ponto de vista dos julgados do Superior Tribunal de Justiça, o termo inicial da contagem do prazo decadencial é 31/12/2002, já que o fato gerador ocorreu em 31/12/2002. Ou seja, de acordo com a linguagem do Superior Tribunal de Justiça “o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado” corresponde, de fato, ao primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”. O prazo fatal para a constituição do lançamento ocorreria em 31/12/2007, tendo ocorrido a ciência do lançamento em 29/10/2007, não estaria decadente o direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário questionado.

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

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

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

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

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

O fato jurídico da existência ou não de dolo, fraude ou simulação (parte final do art. 150, § 4º, do CTN) deve, para consecução dos objetivos estabelecidos nestes dispositivos, ser constituída na via administrativa, determinando, desse modo, a obrigatoriedade do lançamento de ofício (art. 149, VII, do CTN) ou a impossibilidade da extinção do crédito pela homologação tácita. Deve-se observar que a ocorrência de dolo, fraude ou simulação só é relevante nos casos de efetivo pagamento antecipado. Se não houver pagamento antecipado, seja porque o contribuinte não o efetuou, ou porque o tributo por sua natureza se sujeita ao lançamento de ofício, o dolo, a fraude e a simulação hão de ser apurados no procedimento administrativo de fiscalização realizado de ofício, não servindo como hipóteses determinantes no prazo diferenciado de decadência.

Nestes casos o Código Tributário Nacional não fixa um prazo específico para operar a decadência, exigindo um esforço enorme do hermeneuta para a solução dessa questão

sem deixar, no entanto, de atender, também, o princípio da segurança nas relações jurídicas, de modo que os prazos não fiquem *ad eternum* em aberto. Os prazos do Direito Civil são inaplicáveis por serem específicos às relações de natureza particular.

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

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

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

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

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

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

Isso, obviamente, não afasta a aplicação de eventuais sanções especificamente pelas condutas dolosas, fraudulentas ou simuladas, conforme se infere, por exemplo, da Lei Federal n.º 8.137, de 1990, e do art. 137 do próprio Código Tributário Nacional.

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

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

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

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

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

No caso em exame, onde houve a qualificação da multa de lançamento de ofício e o fato gerador ocorreu em 31/12/2002, o lançamento poderia ter sido efetuado a partir do ano-calendário de 2003, pelas teses vencedoras vigentes no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais a contagem do prazo decadencial teria se iniciado em 01/01/2004, vencendo-se em 31/12/2008, como a ciência do lançamento se deu em 29/10/2007, não estaria decadente o direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário relativo a este exercício.

No mérito, a pedra angular da questão fiscal trazida à apreciação desta Câmara, se resume, como ficou consignado no Relatório, à Acréscimo Patrimonial a Descoberto.

Da análise preliminar da matéria, verifica-se que o acréscimo patrimonial a descoberto aconteceu, tão-somente, diante do fato de que a autoridade lançadora entendeu que o recorrente fora o ordenante de remessas para o exterior. Ou seja, que o presente procedimento fiscal se ateve exatamente às operações de saída de numerário da conta da Beacon Hill Service Corporation por ordem do interessado, que se valeu da referida empresa para movimentar ocultamente divisas fora do país e que segundo as bases de dados informatizadas da Secretaria da Receita Federal (Base CPF), inexistente qualquer outro indivíduo homônimo do recorrente.

Sustenta o suplicante não ser o titular das importâncias transferidas para o estrangeiro, desconhecendo a movimentação financeira demonstrada no Termo de Constatação Fiscal. Segundo o impugnante, a simples indicação de seu nome em documento apócrifo não seria suficiente para presumir seu envolvimento na movimentação de valores por meio de conta bancária nos Estados Unidos. Além disso, numa síntese apertada, sustenta que compete ao fisco comprovar a ocorrência do fato gerador, pois como autor do procedimento administrativo fiscal, tem a obrigação legal de apresentar as provas que determinam a matéria tributável.

Como visto, no presente processo, a autoridade lançadora, bem como a autoridade julgadora de Primeira Instância, limitaram-se a perfilhar pontos de vista acerca da validade e da eficácia do lançamento, pertinentes aos procedimentos da fiscalização no curso da ação fiscal. Para eles (Autoridade lançadora e julgadora), o lançamento é correto pelos argumentos que desenvolveu.

A extremar-se o formalismo, como desejado, pela autoridade lançadora, caberia ao recorrente o ônus da prova negativa de que não possuía nenhuma conta bancária no exterior, bem como não teria realizado nenhuma remessa para o exterior. Ou seja, ao invés da autoridade lançadora comprovar que os recursos movimentados pertenciam ao recorrente, esta partiu da premissa de que competia ao recorrente demonstrar que estes recursos não lhe pertenciam, só pelo fato de constar um nome igual ao seu, sem vincular elementos adicionais ou circunstanciais (indícios).

Ora, muito embora o volume de divisas evadidas pelo esquema "Banestado" possa causar indignação às pessoas de bem, o princípio da legalidade estrita e da segurança jurídica não podem ser mitigados, em função do disposto no artigo 142 do Código Tributário

Nacional e do artigo 9º, caput, do Decreto nº 70.235, de 1972, determinando que o auto de infração deva estar instruído com as provas do fato jurídico tributário.

Não tenho dúvidas, de que quando ficar evidenciado nos autos através de indícios e provas apresentados pela autoridade lançadora, de que o sujeito passivo de fato recebeu valores não tributados, esta situação inverte o ônus da prova do fisco para o sujeito passivo. Isto é, ao invés de a Fazenda Pública ter de provar que o sujeito passivo possuía fontes de recursos para receber estes valores ou que os valores são outros, já que a base arbitrada não corresponderia ao valor real recebido, competiria ao sujeito passivo produzir a prova da improcedência da presunção, ou seja, que os valores recebidos estão lastreados em documentos hábeis e idôneos, coincidentes em datas e valores.

Como também é de se observar que no âmbito da teoria geral da prova, nenhuma dúvida há de que o ônus probante, em princípio, cabe a quem alega determinado fato. Mas algumas aferições complementares, por vezes, devem ser feitas, a fim de que se tenha, em cada caso concreto, a correta atribuição do ônus da prova.

Em não raros casos tal atribuição do ônus da prova resulta na exigência de produção de prova negativa, consistente na comprovação de que algo não ocorreu, coisa que, à evidência, não é admitida tanto pelo direito quanto pelo bom senso. Afinal, como comprovar o não recebimento de um rendimento? Como evidenciar que um contrato não foi firmado? Enfim, como demonstrar que algo não ocorreu?

Não se pode esquecer, que o direito tributário é dos ramos jurídicos mais afeitos a concretude, à materialidade dos fatos, e menos à sua exteriorização formal (exemplo disso é que mesmos os rendimentos oriundos de atividades ilícitas são tributáveis).

Nesse sentido, é de suma importância ressaltar o conceito de provas no âmbito do processo administrativo tributário. Com efeito, entende-se como prova todos os meios de demonstrar a existência (ou inexistência) de um fato jurídico ou, ainda, de fornecer ao julgador o conhecimento da verdade dos fatos.

Não há, no processo administrativo tributário, disposições específicas quanto aos meios de prova admitidos, sendo de rigor, portanto, o uso subsidiário do Código de Processo Civil que dispõe:

Art. 332. Todos os meios legais, bem como os moralmente legítimos, ainda que não especificados neste Código, são hábeis para provar a verdade dos fatos, em que se funda a ação ou defesa.

Da mera leitura deste dispositivo legal, depreende-se que no curso de um processo, judicial ou administrativo, todas as provas legais devem ser consideradas pelo julgador como elemento de formação de seu convencimento, visando à solução legal e justa da divergência entre as partes.

Em referência aos documentos anexados para a comprovação da tributação, no presente caso, entendo que carecem pela falta de determinação absoluta de que o autuado é de fato a pessoa envolvida nas transferências e titular das contas bancárias em questão. No concernente à alegação, da autoridade lançadora, de que os documentos dão certeza legal e caberia ao recorrente o ônus da prova em contrário, fico com as observações do recorrente de

que ao Fisco compete comprovar a ocorrência do fato gerador, pois como autor do procedimento administrativo fiscal, tem a obrigação legal de apresentar as provas convincentes que determinam a matéria tributável.

Ora, qualquer procedimento fiscal digno do nome há de estar suficientemente instruído para possibilitar ampla defesa do contribuinte contra quem for instaurado. No caso, os elementos de prova, informações, etc., não são suficientes para embasar o presente lançamento, pois não dão a certeza absoluta de que a pessoa autuada foi que praticou as ações pela qual foi acusada.

É claro que o meu entendimento pessoal é no sentido de que não deve ficar ao alvitre do contribuinte, a estipulação de valores quaisquer para a regularização de suas operações, ainda mais quando busque reduzir a tributação. Mas, por outro lado, em nome da segurança jurídica que deve reinar em termos de tributação, é absolutamente indispensável que o imposto exigido repouse em base sólida, nunca em mera presunção fiscal, ou que remanesça alguma dúvida quanto à exigência fiscal. Nesse sentido entendo que cabem, aqui, os conceitos de justiça invocados na peça recursal.

Assim sendo, é de lembrar que no nosso sistema tributário consagra o princípio da reserva absoluta da lei em matéria de tributação, somente admitindo o nascimento da obrigação tributária naquelas situações perfeitamente tipificadas como pressupostos de fato à incidência da norma abstrata.

Não tenho dúvidas de que no Direito Público o objeto da limitação é a conduta do poder, à vontade dos órgãos de aplicação do direito; e essa conduta, e essa vontade são precisamente limitados por via da submissão à lei, a dívida de imposto só nasce quando se preenche integralmente o modelo, tipo previsto na lei, o que não restou caracterizado no caso presente.

Embora os elementos colhidos pela fiscalização em confronto com os constantes da declaração de rendimentos, autorizem a conclusão de que, na espécie, possa ter ocorrido ocultação de rendimentos percebidos pelo autuado. Porém, o método de apuração baseado apenas em suposta titularidade de transferências bancárias no exterior, não oferece adequação técnica e consistência material de ordem a afastar a conjectura de simples presunção, com vista à identificação e quantificação do fato gerador, em particular, embora possam induzir omissão de rendimentos, no entanto, não são em si mesmo, exigíveis em hipótese de incidência, para efeito de imposto de renda, particularmente em se tratando de rendimento com vista à “omissão de rendimentos”, quando o fato gerador deve oferecer consistência suficiente em ordem a afastar a conjectura ou a simples presunção, para segurança do contribuinte e observância dos princípios de legalidade e da tipicidade.

No presente caso, os meros indícios de que o recorrente tenha sido o efetivo remetente de recursos para o exterior não são suficientes para a comprovação indubitável da ocorrência do fato jurídico tributário que seria o acréscimo patrimonial a descoberto. O mais seguro, no meu entender, é que esses indícios se configurassem em marco inicial para uma investigação mais profunda. Assim, a fiscalização deve, em casos como o presente, aprofundar suas investigações, procurando demonstrar que o contribuinte de fato realizou as remessas para o exterior, bem como, se for o caso, possuía conta bancária no exterior e que os recursos movimentados lhe pertenciam. Não basta delegar esta comprovação para o contribuinte, pois este ônus de prova cabe a autoridade lançadora. Embora o fato de constar o nome do contribuinte nas listagens de transferência de recursos possa ser um valioso indício de omissão de rendimentos, não é suficiente, por si só, para amparar o lançamento de omissão de

rendimentos, tendo em vista o disposto na lei que a ocorrência do fato gerador deve ser demonstrado e comprovado.

Nenhuma outra diligência foi realizada no sentido de corroborar o trabalho fiscal. Mesmo assim o fisco resolveu lavrar o lançamento, tendo como suporte o relatório da Polícia Federal e no argumento de que na base de dados CPF, o único registro encontrado ao se consultar o nome Alberto Wellisch Levi é o do contribuinte inscrito sob o CPF nº. 003.609.457-91. Ou seja, que o sujeito passivo não possui homônimo cadastrado neste banco de dados informatizados. Vê-se que, realmente, o lançamento do crédito tributário está lastreado somente na presunção de que o recorrente é o responsável e o beneficiário de remessas para o exterior. E ela é inaceitável neste caso.

Ora, a Administração Fazendária foi provida de poderosas ferramentas de fiscalização, especialmente as presunções de omissão de receitas, e, se ainda assim não conseguiu identificar com precisão o fato jurídico tributário e sua autoria, cabe somente a resignação dos seus agentes, em prol da segurança das relações jurídicas. Por isso, a doutrina de forma pacífica amplia o significado do artigo 112 e seus incisos do Código Tributário Nacional, para que a lei tributária, não apenas a que define infrações, mas também a que imponha tributo, seja interpretada da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto à autoria e à natureza ou às circunstâncias materiais do fato.

A fragilidade das provas apresentadas fulminam a manutenção da autuação, tendo em vista que o nome do autuado aparece na representação fiscal, em relatório originado pela própria fiscalização; ou então em ordens de pagamento deveras carentes de uma comprovação emitida pelo próprio autuado de que obteve o acréscimo patrimonial contido em cada suposta transação.

Diante da absoluta falta de provas, que indique algum grau de certeza que o recorrente de fato possuía estes recursos à margem da tributação e que foi o responsável pela autorização das remessas para o exterior e para que se faça à justiça fiscal, entendo que é de excluir do “Demonstrativo de Variação Patrimonial” de fls. 78 os valores constantes do item outros dispêndios/aplicações. Ou seja, deverá ser excluído todas as remessas de valores para exterior que foram considerados como dispêndios/aplicações - R\$ 234.648,46; 242.903,93 e R\$ 231.621,38, correspondente ao ano-calendário de 2002, o que faz o acréscimo patrimonial a descoberto desaparecer.

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 rejeitar a arguição de decadência suscitada pelo Recorrente e, no mérito, dar provimento ao recurso.

(Assinado digitalmente)
Nelson Mallmann



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA CÂMARA DA SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

TERMO DE INTIMAÇÃO

Em cumprimento ao disposto no § 3º do art. 81 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria Ministerial nº. 256, de 22 de junho de 2009, intime-se o (a) Senhor (a) Procurador (a) Representante da Fazenda Nacional, credenciado junto à **Segunda Câmara da Segunda Seção**, a tomar ciência do **Acórdão nº. 2202-01.123**.

Brasília/DF, 18 de abril de 2011

(Assinado digitalmente)
Nelson Mallmann
Presidente da 2ª Turma Ordinária
Segunda Câmara da Segunda Seção

Ciente, com a observação abaixo:

(.....) Apenas com ciência

(.....) Com Recurso Especial

(.....) Com Embargos de Declaração

Data da ciência: ____/____/____

Procurador (a) da Fazenda Nacional