MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº	18471.001899/2004-39
Recurso nº	147.637 Embargos
Matéria	Embargos Declaratórios
Acórdão nº	104-22.236
Sessão de	28 de fevereiro de 2007
Embargante	PROCURADORIA DA FAZENDA NACIONAL
Interessado	ALEXANDRE DA SILVA MARTINS

PAF - EMBARGOS DE DECLARAÇÃO - CONTRADIÇÃO ENTRE O VOTO VENCEDOR E O DISPOSITIVO DO ACÓRDÃO – Constatando-se que a parte dispositiva do acórdão não retrata com fidelidade a conclusão do voto vencedor, é de se retificar o acórdão.

IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA - CONTAGEM DO PRAZO DECADENCIAL - EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - Sendo a tributação das pessoas físicas sujeita a ajuste na declaração anual e independente de exame prévio da autoridade administrativa, o lançamento é por homologação, hipótese em que o direito de a Fazenda Nacional lançar decai após cinco anos, contados de 31 de dezembro de cada ano-calendário questionado, ressalvados os casos de evidente intuito de fraude, onde a contagem do prazo decadencial inicia-se no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

APLICAÇÃO DA NORMA NO TEMPO - NORMA PROCEDIMENTAL - LEI Nº 10.647, DE 2002 - As normas de índole procedimental têm aplicação imediata, incidindo inclusive sobre fatos ocorridos antes de sua vigência. Os §§ 5º e 6º do art. 42, da Lei nº 9.430, de 1996, introduzidos pela Lei nº 10.647, de 2002, apenas definem procedimentos a serem adotados nas situações que especificam.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS - PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RENDIMENTOS - Para os fatos geradores ocorridos a partir de 1º janeiro de 1997, a Lei nº 9.430, de 1996, em seu art. 42, autoriza a presunção de omissão de rendimentos com base nos valores depositados em conta bancária para os quais o titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA - UTILIZAÇÃO DE INTERPOSTAS PESSOAS - EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - A utilização, por parte do sujeito passivo, de interpostas pessoas para movimentar recursos financeiros em contas bancárias, caracteriza o evidente intuito de fraude, a ensejar a exasperação da penalidade, nos termos do art. 44, II, da Lei nº 9.430, de 1996.

MULTA DE OFÍCIO - ALEGAÇÃO DE CONFISCO - O princípio do não-confisco, insculpido na Constituição Federal, refere-se a tributos e não a penalidade e se destina ao legislador. É defeso à autoridade administrativa deixar de aplicar a penalidade, quando expressamente prevista em lei, ou aplicá-la em percentual diferente do previsto na legislação.

VARIAÇÃO PATRIMONIAL A DESCOBERTO - APURAÇÃO - MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA - Na apuração da variação patrimonial a descoberto, quando forem incluídos os depósitos bancários como aplicação de recursos, devem ser considerados como origens os saques feitos nessas mesmas contas.

VARIAÇÃO PATRIMONIAL A DESCOBERTO - RENDIMENTOS DECLARADOS COMO ISENTOS E NÃO TRIBUTÁVEIS - Na apuração da variação patrimonial a descoberto, devem ser considerados como origens de recursos os rendimentos isentos e não tributáveis, regularmente declarados, bem como os lucros distribuídos, declarados tempestivamente e

regularmente registrados na contabilidade das empresas.

JUROS MORATÓRIOS - SELIC - A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais (Súmula 1º CC nº 4, publicada no DOU, Seção 1, de 26, 27 e 28/06/2006).

Embargos acolhidos.

Acórdão retificado.

Preliminar de decadência acolhida.

Demais preliminares rejeitadas.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes Embargos Declaratórios interposto pela PROCURADORIA DA FAZENDA NACIONAL.

ACORDAM os Membros da QUARTA CÂMARA do PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por unanimidade de votos, ACOLHER os Embargos Declaratórios para, retificando o Acórdão 104-21.626, de 25/05/2006, por maioria de votos, ACOLHER a preliminar de decadência relativamente ao ano-calendário de 1998, no que tange aos depósitos bancários de titularidade de fato e de direito do contribuinte, vencido o Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa (Relator), que acolhia integralmente a decadência para o citado período. Por unanimidade de votos, REJEITAR as demais preliminares. No mérito, por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para excluir da exigência o item II do Auto de Infração (Acréscimo Patrimonial), nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Designado para redigir o voto vencedor quanto à decadência o Conselheiro Nelson Mallmann.

MARIA HELENA COTTA CARDOZO

Presidente

NELSON MALLMANN

Redator-designado

13 AGO 2007

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Oscar Luiz Mendonça de Aguiar, Maria Beatriz Andrade de Carvalho e Remis Almeida Estol. Ausentes justificadamente os Conselheiros Heloísa Guarita Souza e Gustavo Lian Haddad.

Relatório

Cuida-se de embargos declaratórios interpostos pela Procuradoria da Fazenda Nacional contra o acórdão nº 104-21.626, de 25 de maio de 2006.

Aduz a Procuradoria da Fazenda Nacional que há contradição entre a conclusão do voto vencedor e a parte dispositiva do acórdão; que o voto vencedor foi no sentido de acolher a preliminar de decadência relativamente ao exercício de 1999 no que se refere aos depósitos de titularidade do próprio contribuinte, cuja multa não foi qualificada, enquanto o dispositivo do acórdão foi no sentido da rejeição da preliminar de decadência em relação ao exercício de 1999.

Pede, então, a retificação do acórdão embargado.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA, Relator

Os embargos declaratórios atendem aos requisitos de admissibilidade. Dele conheço.

Fundamentação

Como se colhe do relatório, a Embargante aponta contradição entre a conclusão do voto vencedor, que acolhe a decadência em relação aos depósitos de titularidade do próprio contribuinte no ano-calendário de 1998, e a parte dispositiva do acórdão, que menciona a rejeição da preliminar de decadência em relação ao período. Par maior clareza, reproduzo um e outro a seguir:

Conclusão do voto vencedor:

> *Ante o exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso para acolher a preliminar de decadência em relação ao ano-calendário de 1998 e, no mérito, afastar a exigência em relação ao item 02 do Auto de Infração (Acréscimo Patrimonial a Descoberto).*

Dispositivo do acórdão:

> *Por maioria de votos, REJEITAR a preliminar de decadência relativamente ao exercício de 1999, vencido o Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa (Relator). Por unanimidade de votos, REJEITAR as demais preliminares. No mérito, por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para excluir da exigência o item II do Auto de Infração (Acréscimo Patrimonial). Designado para redigir o voto vencedor quanto à decadência o Conselheiro Nelson Mallmann.*

Como se vê, a contradição é evidente. E, examinando os fundamentos do voto do ilustre Conselheiro Nelson Mallmann, resta claro que a posição vencedora na Câmara foi de acolher a decadência em relação à parte do lançamento que não teve multa qualificada. Foi esse precisamente o foco da divergência, pois este relator, coerente com a tese de que a contagem do prazo decadencial, no caso de o contribuinte ter apresentado declaração de rendimentos no próprio ano previsto para a entrega, é a data da apresentação, com o quê o Conselheiro Nelson Mallmann e o que os acompanharam não concordam, pois entendem que, ao se deslocar a contagem o prazo decadencial para a regra do art. 173, I do CTN em função da fraude, o termo inicial seria o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Portanto, a contradição apontada existe e é decorrência de erro na redação da parte dispositiva do acórdão, que não retratou a votação da Câmara. Deve, portanto, ser retificado o acórdão.

Conclusão

Ante o exposto, encaminho meu voto no sentido de ACOLHER OS EMBARGOS DECLARATÓRIOS para RETIFICAR o acórdão nº 104-21.626, de 25 de maio de 2006, substituindo, na parte do dispositivo que trata da decadência em relação ao exercício de 1999 a afirmação de rejeita a preliminar para a de que a acolhe no que tange aos depósitos bancários de titularidade de fato e de direito do contribuinte.

Sala das Sessões, em 28 de fevereiro de 2007

PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA

Voto Vencedor

Conselheiro NELSON MALLMANN, Redator-designado

Com a devida vênia do nobre relator da matéria, Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa, permito-me divergir quanto a preliminar de decadência, relativo aos depósitos bancários cuja titularidade de direito não pertencem ao contribuinte, sobre o qual incidiu a multa de lançamento qualificada. Ou seja, no tópico em que foi evidenciado o evidente intuito de fraude, cuja multa foi qualificada.

Entende o nobre relator que quanto ao prazo decadencial, independentemente da discussão sobre a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, aplica-se no caso, a regra do art. 173 do CTN. Sendo que nos casos de entrega da Declaração de Ajuste Anual, dentro do ano-calendário previsto, o início da contagem do prazo decadencial seria a data da entrega da declaração.

Com a devida vênia, não posso compartilhar com tal entendimento, pelos motivos expostos abaixo.

Consta dos autos, que o recorrente argúi preliminar de decadência em relação ao ano de 1998, sustentando a tese de que, tratando-se de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, como é o caso do Imposto de Renda, o termo inicial de contagem do prazo decadencial seria a data do fato gerador, nos termos do art. 150, caput e § 4º do CTN. Entende, ainda, que não ocorreu na espécie o evidente intuito de fraude, que afastaria a aplicação do § 4º do art. 150 e deslocaria a contagem do prazo decadencial para o critério referido no art. 173 do CTN.

Entretanto, especialmente, neste processo onde parte do lançamento encontra-se com a multa de ofício qualificada, em razão do entendimento que houve evidente intuito de fraude, se faz necessário observar que existe distinção no termo inicial da contagem do prazo decadencial.

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

sofrida. Tal inércia, dia a dia, corrói o direito de ação, até que ele se perca - é a fluência do prazo decadencial.

Deve ser esclarecido, que os fatos geradores das obrigações tributárias são classificados como instantâneos ou completivos. O fato gerador instantâneo, como o próprio nome revela, dá nascimento à obrigação tributária pela ocorrência de um acontecimento, sendo este suficiente por si só (imposto de renda na fonte). Em contraposição, os fatos geradores completivos são aqueles que se completam após o transcurso de um determinado período de tempo e abrangem um conjunto de fatos e circunstâncias que, isoladamente considerados, são destituídos de capacidade para gerar a obrigação tributária exigível. Este conjunto de fatos se corporifica, depois de determinado lapso temporal, em um fato imponível. Exemplo clássico de tributo que se enquadra nesta classificação de fato gerador completivo é o imposto de renda da pessoa física, apurado no ajuste anual.

Aliás, a despeito da inovação introduzida pelo artigo 2° da Lei n° 7.713, de 1988, pelo qual estipulou-se que "o imposto de renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, a medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem recebidos", há que se ressaltar a relevância dos arts. 24 e 29 deste mesmo diploma legal e dos arts. 12 e 13 da Lei n° 8.383, de 1991 mantiveram o regime de tributação anual (fato gerador complexivo) para as pessoas físicas.

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

Em relação ao cômputo mensal do prazo decadencial, como dito anteriormente, é de se observar que a Lei n° 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 9° e 11 da Lei n° 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.

Nesse contexto, deve-se atentar com relação ao caso em concreto que, embora a autoridade lançadora tenha discriminado o mês do fato gerador, o que se considerou para efeito

de tributação foi o total de rendimentos percebidos pelo interessado no ano-calendário em questão sujeitos à tributação anual, conforme legislação vigente.

No lançamento, que abrange créditos tributários onde não houve a qualificação da multa de ofício entendo que o imposto lançado relativo ao exercício de 1999, correspondente ao ano-calendário de 1998, se encontrava alcançado pelo prazo decadencial na data da ciência do auto de infração (31/08/04 - fls. 1242), de acordo com a regra contida no artigo 150, § 4°, do Código Tributário Nacional, acompanhando o relator pelas conclusões.

Por outro lado, sobre os depósitos bancários cuja de titularidade de direito não era do contribuinte (interpostas pessoas) com aplicação da multa de lançamento de ofício de qualificada de 150%, não ocorreu o prazo decadencial, já que acompanho a corrente que entende que nos casos de evidente intuito de fraude a contagem do prazo decadencial inicia-se no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Assim sendo, não ocorreu o prazo decadencial relativo ao exercício de 1999, já que o fisco teria prazo legal até 31/12/04, para formalizar o crédito tributário na parte onde houve a qualificação da multa de lançamento de ofício.

Em assim sendo, estava correto, na data da lavratura do auto de infração, a Fazenda Nacional constituir crédito tributário com base em imposto de renda pessoa física, relativo ao ano-calendário de 1998, onde constatado o evidente intuído de fraude com a qualificação da multa. O prazo qüinqüenal para que o fisco promovesse o lançamento tributário relativo aos fatos geradores ocorridos em 1998, começou, então, a fluir em 01/01/99, exaurindo-se em 31/12/04 tendo tomado ciência do lançamento, em 10/12/04, conforme consta às fls. 958, não estava, na data da ciência, decaído o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário relativo aos fatos geradores, cuja multa foi qualificada.

Diante do conteúdo dos autos, pela associação de entendimento sobre todas as considerações expostas no exame da matéria e por ser de justiça voto no sentido de REJEITAR a preliminar de decadência relativamente ao exercício de 1999, referente aos depósitos bancários cuja de titularidade de direito não era do contribuinte (interpostas pessoas - multa qualificada) e acompanho o Relator nos demais itens para ACOLHER a preliminar de decadência relativamente ao ano-calendário de 1998, no que tange aos depósitos bancários de titularidade de fato e de direito do contribuinte e, no mérito, DAR provimento PARCIAL ao recurso para excluir da exigência o item II do Auto de Infração (Acréscimo Patrimonial).

Sala das Sessões - DF, em 28 de fevereiro de 2007

NELSON MALLMANN