



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

Processo nº 19647.006899/2006-09
Recurso nº 159.220 Voluntário
Acórdão nº 3401-00.100 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 2 de junho de 2009
Matéria IRPF
Recorrente MARIA HELENA PEREIRA DE AGUIAR
Recorrida 1ª TURMA/DRJ-RECIFE/PE

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Exercício: 2001

Ementa:

IRPF - MULTA DE OFÍCIO - MAJORAÇÃO DO PERCENTUAL – SITUAÇÃO QUALIFICADORA - FRAUDE – As condutas descritas nos arts. 71, 72 e 73, da Lei nº 4.502, de 1964, exige do sujeito passivo a prática de dolo, ou seja, a deliberada intenção de obter o resultado que seria o impedimento ou retardamento da ocorrência do fato gerador, ou a exclusão ou modificação das suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento. A multa aplicável é aquela a ser imposta pelo não pagamento do tributo devido, cujo débito fiscal foi apurado em procedimento de fiscalização, com esteio no art. 44, I, da Lei nº 9.430, de 1996.

DECADÊNCIA – 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. O fato gerador do IRPF se perfaz em 31 de dezembro de cada ano-calendário. Não ocorrendo a homologação expressa, o crédito tributário é atingido pela decadência após cinco anos da ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º do CTN).

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do voto da Relatora. A Conselheira Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga acompanhou a desqualificação da multa pelas conclusões.



GONÇALO BONET ALLAGE
Presidente em Exercício



ANA NEYLE OLÍMPIO HOLANDA
Relatora

FORMALIZADO EM: 27 SET 2010

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros: Ana Neyle Olímpio Holanda, Roberta de Azeredo Ferreira Pagetti, Giovanni Christian Nunes Campos, Janaina Mesquita Lourenço de Souza, Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga, Ana Paula Locoselli Erichsen (Suplente convocada), Valéria Pestana Marques (Suplente convocada) e Gonçalo Bonet Allage (Presidente em exercício). Ausente, justificadamente, a Conselheira Ana Maria Ribeiro dos Reis.



Relatório

Trata o presente processo de auto de infração referente a imposto sobre a renda das pessoas físicas (IRPF), por meio do qual se exige do sujeito passivo acima identificado o montante de R\$ 1.191.469,27, a título de imposto, acrescido de multa de ofício equivalente a 150% do valor do tributo apurado, além de juros de mora, que abrange o ano-calendário 2000, exercício 2001, em face de haver sido constatada a omissão de rendimentos caracterizados por depósitos bancários cuja origem não restou comprovada.

2. Fundamenta a exigência fiscal o disposto no artigo 42 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, artigo 4º da Lei nº 9.481, de 14/08/1997, artigo 1º da Lei nº 9.887, de 07/12/1999, e artigo 849 do Decreto nº 3.000, de 26/03/1999, Regulamento do Imposto de Renda – RIR/1999.

3. O procedimento fiscal iniciou-se em decorrência de investigações promovidas a partir da Comissão Parlamentar de Inquérito (CPI), com o objetivo de analisar transações financeiras realizadas pelo Banco Banestado, onde foi verificada a existência, no Brasil, de um “sistema financeiro marginal”, que seria controlado pelos chamados “doleiros”, em que as transações não se submeteriam aos controles oficiais.

4. Os elementos que desencadearam a ação fiscal foram aduzidos à Administração Tributária depois que determinação do juízo da 2ª Vara Criminal Federal de Curitiba (PR), a autoridade policial brasileira obteve junto à Promotoria do Distrito de Nova Iorque, Estados Unidos da América, (*District Attorney's of the County of New York, USA*), foram obtidas mídias eletrônicas e documentos, contendo dados financeiros relativos à empresa *Beacon Hill Service Corporation*, uma das maiores beneficiárias de recursos oriundos Banco Banestado.

5. Com base nesses elementos, evidenciou-se que o sujeito passivo enviou e/ou movimentou divisas para o exterior, chegando-se, então, à movimentação bancária em instituições financeiras no Brasil, a partir da qual a autoridade fiscal empreendeu o lançamento de ofício, considerando estar presente a omissão de rendimentos caracterizados por depósitos bancários cuja origem não teria restado comprovada.

6. Cientificado do lançamento aos 11/08/2006, o sujeito passivo, em contraposição, apresentou a impugnação de fls. 436 a 459.

7. Levado o litígio a análise, os membros da 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Recife (PE) rejeitaram as preliminares de nulidade do lançamento e erro na identificação do sujeito passivo e as considerações acerca da decadência do direito de a Fazenda Pública efetuar o lançamento e acordaram por dá-lo como procedente, resumindo o seu entendimento nos termos da ementa a seguir transcrita:

ASSUNTO. Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF

Ano-calendário: 2000

OMISSÃO DE RENDIMENTOS LANÇAMENTO COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS Para os fatos geradores



ocorridos a partir de 1º de janeiro de 1997, o art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, autoriza a presunção legal de omissão de rendimentos com base em depósitos bancários de origem não comprovada pelo sujeito passivo. **DEPÓSITOS BANCÁRIOS ÔNUS DA PROVA.** Se o ônus da prova, por presunção legal, é do contribuinte, cabe a ele a prova da origem dos recursos utilizados para acobertar seus depósitos bancários, que não pode ser substituída por meras alegações. **DEPÓSITOS BANCÁRIOS ALEGAÇÃO DE QUE OS VALORES PERTENCEM A TERCEIROS.** A alegação de que os depósitos bancários sujeitos à comprovação de origem pertencem a terceiros somente pode ser aceita se for comprovada com documentos que possibilitem demonstrar o fato, inequivocamente.

ASSUNTO: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2000

EMENTA: PRELIMINAR. ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. Argüida, pelo contribuinte, ilegitimidade passiva, deve trazer aos autos comprovação de sua alegação, visto que, para os fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 1997, o art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, autoriza a presunção legal de omissão de rendimentos com base em depósitos bancários de origem não comprovada pelo sujeito passivo. **DECISÕES ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.** As decisões administrativas proferidas pelos órgãos colegiados não se constituem em normas gerais, posto que inexistente lei que lhes atribua eficácia normativa, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão.

ASSUNTO: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2000

EMENTA: AUTO DE INFRAÇÃO NULIDADE. Não restando comprovada a ocorrência de preterição do direito de defesa nem de qualquer outra hipótese expressamente prevista na legislação, não há que se falar em nulidade do lançamento. **CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.** Se o autuado revela conhecer as acusações que lhe foram imputadas, rebatendo-as de forma meticulosa, com impugnação que abrange questões preliminares como também razões de mérito, descabe a proposição de cerceamento do direito de defesa. **PEDIDO DE PERÍCIA.** Deve ser indeferido o pedido de perícia, quando este deixar de conter os requisitos estabelecidos pelo art 16, inciso IV, do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972 e quando o processo contiver os elementos necessários para a formação da livre convicção do julgador. **INSTRUÇÃO DA PEÇA IMPUGNATÓRIA.** A impugnação deve ser instruída com os documentos em que se fundamentar e que comprovem as alegações de defesa, precluindo o direito de o contribuinte fazê-lo em outro momento processual.

J

Lançamento Procedente

8. Intimada aos 15/03/2007, a autuada, irresignada, interpôs, tempestivamente, recurso voluntário.

9. Na petição recursal o sujeito passivo apresenta, em síntese, os argumentos de defesa a seguir enumerados:

I – nulidade da decisão de primeira instância, que deixou ignorar a comprovação documental que lastreou a argumentação de defesa;

II - a decadência do direito de constituição do crédito tributário;

III - erro de identificação do sujeito passivo, vez que os recursos movimentados nas contas bancárias pertenciam a terceiros;

IV – não deve prosperar a imposição da multa qualifica, pois que o agente fiscal não especifica as razões da sua aplicação.

10. Ao final, requer o acolhimento do recurso apresentado, reconhecendo-se a nulidade do lançamento ou o seu cancelamento.

É o Relatório.



Voto

Conselheira Ana Neyle Olímpio Holanda, Relatora

O recurso obedece aos requisitos para sua admissibilidade, dele tomo conhecimento.

O objeto da lide que ora se discute é a cobrança de valores do imposto sobre a renda de pessoa física (IRPF), acrescidos de multa de ofício de 150% e de juros de mora, referentes a valores depositados em conta-corrente bancária, cuja origem não foi identificada pelo sujeito passivo, durante o ano-calendário 2000, exercício 2001.

Para combater a imposição tributária, alega a recorrente que teria ocorrido a decadência do direito de a Fazenda Pública lançar os valores exacionados.

Tal questão deve ser de pronto enfrentada, por ser ensejadora de extinção do crédito tributário.

Todo direito tem prazo definido para o seu exercício, o tempo atua atingindo-o e exigindo a ação de seu titular. Nesse passo, o artigo 173, I, do Código Tributário Nacional (CTN), determina que o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Para que se determine o termo inicial do prazo deliberado pela norma supracitada, invocamos o mandamento do artigo 142, do CTN, que determina que a constituição do crédito tributário se dá pelo lançamento, após ocorrido o fato gerador e instalada a obrigação tributária, ou seja, a Fazenda Pública poderá agir para constituir o crédito tributário pelo lançamento com a ocorrência do fato gerador.

Por outro lado, impende observar que a atividade desenvolvida pelo contribuinte não se constitui lançamento, mas procedimento a ele vinculado, pois alberga verificações como aquela atinente à aplicação da legislação adequada, à subsunção do fato à incidência tributária, da quantificação da base de cálculo, da alíquota a ser utilizada, o cálculo do tributo e o pagamento.

É pacífico neste Colegiado o entendimento da subsunção do imposto sobre a renda de pessoas físicas (IRPF) à modalidade de lançamento por homologação, pois, a teor do que prevê o artigo 150, do CTN, é atribuído ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa. E, opera-se o lançamento pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

Nos termos do § 4º do referido artigo 150 do CTN, a Fazenda Pública tem o prazo de cinco anos, contado da ocorrência do fato gerador, para lançar expressamente o tributo. E, por se tratar de constituição de direito do fisco, o prazo do artigo 150, § 4º, do CTN

3

é de decadência. Portanto, não havendo lançamento expresso do IRPF no prazo de cinco anos contados da data do fato gerador, terá ocorrido a decadência do direito de constituir a exação.

Em complemento, o artigo 156, V do mesmo CTN determina que o crédito tributário da Fazenda Nacional extingue-se com a decadência. Em assim sendo, uma vez operada a decadência, não pode o fisco discutir eventuais valores não recolhidos pelo contribuinte, haja vista que o seu direito já foi extinto, e não se revê o que não mais existe.

Dessarte, fixada a data do fato gerador, no termos da lei, conta-se cinco anos para marcar a caducidade do direito à constituição do crédito fiscal.

Assim, necessário é que se determine a data da ocorrência do fato gerador do IRPF, que, segundo entende este colegiado, perfaz-se em 31 de dezembro de cada ano, esse é o *dies a quo* para a contagem do prazo de decadência, a partir do qual deve-se considerar o lapso temporal de cinco anos para que a Fazenda Pública exerça o direito de efetuar o lançamento,

Entretanto, na espécie, há uma particular situação que deve ser averiguada no tocante à ocorrência ou não de fraude, dolo ou simulação, vez que tal fato seria suficiente para afastar a aplicação do artigo 150, § 4º, do CTN, para que fossem observadas as determinações do artigo 173, I, do mesmo legal, o que implicaria projetar o *dies a quo* do referido cômputo para o primeiro dia útil do exercício seguinte, o que se confirma em manifestação reiterada do STJ, como expresso no REsp nº 395059/RS, que teve como Relatora a Ministra Eliana Calmon, cuja ementa a seguir se transcreve:

TRIBUTÁRIO – DECADÊNCIA – LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO (Arts. 150, § 4º e 173 do CTN).

1. Nas exações cujo lançamento se faz por homologação, havendo pagamento antecipado, conta-se o prazo decadencial a partir da ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN).

2. Somente quando não há pagamento antecipado, ou há prova de fraude, dolo ou simulação é que se aplica o disposto no art. 173, I, do CTN.

3. Em normais circunstâncias, não se conjugam os dispositivos legais.

4. Recurso especial improvido (grifos da transcrição)

No caso dos autos, argumenta a autoridade fiscal que o autuado não apresentou, em sua declaração de ajuste anual do exercício sob fiscalização, dados sobre as contas bancárias mantidas em instituições financeiras e também não submeteu os valores objeto dos depósitos bancários à tributação, o que configuraria flagrante descumprimento ao artigo 25 da Lei nº 9.250, de 26/12/1996, o que seria suficiente para configurar a existência de dolo, fraude ou simulação, inclusive com a majoração do percentual da multa de ofício para 150% do valor do tributo devido.

Consoante com o artigo 142 do Código Tributário Nacional, o lançamento é “o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível”.

O não cumprimento do dever jurídico cometido ao sujeito passivo da obrigação de pagar o tributo devido enseja que a Fazenda Pública, desde que legalmente autorizada, ao cobrar o valor não pago, imponha sanções ao devedor, vez que a inadimplência da obrigação tributária principal, na medida em que implica descumprimento da norma tributária definidora dos prazos de vencimento, não tem outra natureza que não a de infração fiscal, e, em havendo infração, cabível a infligência de penalidade, desde que sua imposição se dê nos limites legalmente previstos.

A multa pelo não pagamento do tributo devido é imposição de caráter punitivo, constituindo-se em sanção pela prática de ato ilícito, pelas infrações a disposições tributárias.

Paulo de Barros Carvalho (Curso de Direito Tributário, 9ª edição, Editora Saraiva: São Paulo, 1997, pp. 336 a 337) discorre sobre as características das sanções pecuniárias aplicadas quando da não observância das normas tributárias:

a) As penalidades pecuniárias são as mais expressivas formas do desígnio punitivo que a ordem jurídica manifesta, diante do comportamento lesivo dos deveres que estipula. Ao lado do indiscutível efeito psicológico que operam, evitando, muitas vezes, que a infração venha a ser consumada, é o modo por excelência de punir o autor da infração cometida. Agravam sensivelmente o débito fiscal e quase sempre são fixadas em níveis percentuais sobre o valor da dívida tributária (...).

O permissivo legal que esteia a aplicação das multas punitivas encontra-se no artigo 161 do Código Tributário Nacional, quando afirma que a falta do pagamento devido enseja a aplicação de juros moratórios “sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária”, extraindo-se daí o entendimento de que o crédito não pago no vencimento é acrescido de juros de mora e multa – de mora ou de ofício, dependendo se o débito fiscal foi apurado em procedimento de fiscalização ou não.

Nesse passo, não é inoportuno lembrar que a vedação do confisco, inscrita no artigo 150, IV, da Constituição Federal, é dirigida aos tributos e não às multas, que como demonstrado, são penalidades por infração tributária.

Entretanto, *in casu*, a multa de ofício aplicada no lançamento, no percentual de 150%, teve esteio no artigo 44, II, da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, que assim dispõe:

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

(...)

II – cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

J

A questão fulcral para o deslinde da controvérsia ora sob análise cinge-se à determinação de se o sujeito passivo, ao ser submetido à exação com base em depósitos bancários de origem não comprovada teria cometido fraude fiscal.

Como se percebe, para a aplicação da multa de ofício de 150% é indispensável tratar-se de casos de evidente intuito de fraude como definido nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30/11/1964, *litteris*:

Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

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

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

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts 71 e 72.

Da leitura dos dispositivos da Lei nº 4.502, de 1964, supra referidos, infere-se que as condutas descritas pela norma exigem do sujeito passivo a ação com dolo, ou seja, a deliberada intenção de obter o resultado que seria o impedimento ou retardamento da ocorrência do fato gerador, ou a exclusão ou modificação das suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.

Nesse sentido, o cerne do comportamento delituoso consiste na modificação das características da situação de fato ou situação jurídica que, ocorrendo, determina a incidência da norma tributária, com o escopo da redução do valor do tributo devido. Com efeito, a fraude se caracteriza em razão de uma ação ou omissão, de uma simulação ou ocultação, e pressupõe sempre a intenção de causar dano à Fazenda Pública, num propósito deliberado de subtrair, no todo ou em parte, a obrigação tributária.

Somente é cabível a situação qualificadora quando restar caracterizada a presença de dolo, como um comportamento intencional, específico, de causar dano, utilizando-se de subterfúgios que escamoteiam a ocorrência do fato gerador ou retardam o seu conhecimento por parte da autoridade fazendária. Ou seja, o intuito doloso deve estar plenamente demonstrado na autuação, sob pena de não restarem evidenciadas as características da fraude, elementos indispensáveis para ensejar o lançamento da multa agravada.

Considerando-se as gravíssimas conseqüências da qualificação da multa de ofício, que ultrapassam a questão pecuniária, adentrando no terreno do direito penal tributário, mister que estejam comprovados, com todos os elementos de prova, o evidente intuito de fraude.

A

Também, por óbvio, o evidente intuito de fraude não pode ser caracterizado pela forma reiterada de infração ou pelo montante do tributo devido.

Na espécie, a autoridade fiscal entendeu pertinente a majoração da multa de ofício para 150%, conforme Termo de Encerramento de Ação Fiscal (fls. 422 a 425), sob os seguintes fundamentos:

4 – CONCLUSÃO

Tendo em vista o acima exposto, e, considerando que o contribuinte não apresentou a documentação hábil e comprobatória da origem dos recursos movimentados na conta corrente da Sra. Maria Helena Pereira Aguiar, CPF 292.807.884-34, mantida no Banco Bradesco, agência 1459-1, conta-corrente nº 15.096-7, no período de 01/01/2000 a 31/12/2000, concluímos pela lavratura do auto de infração (fls 414/419) com a constituição do Crédito Tributário (quadro a seguir), correspondente ao período fiscalizado de 01/01/2000 a 31/12/2000, concernente ao Imposto de Renda Pessoa Física, e qualificação da multa de ofício majorada em 100%, de 75% para 150%, em função de haver indícios de fraude, tendo em vista os valores expressivos de movimentação financeira e sem declaração destes valores à Receita Federal (cópia da DIPF às fls 249/251) (destaques da transcrição)

Não se pode olvidar que, na espécie, o lançamento com base em depósitos bancários, foi perpetrado em conformidade com o que preceitua o artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, em que se presume como omissão de rendimentos os valores creditados em conta de depósito ou de investimento, mantidos em instituição financeira, cuja origem dos recursos utilizados nestas operações, em relação aos quais o titular pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprova, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

É a própria lei definindo que os depósitos bancários, de origem não comprovada, caracterizam omissão de receita ou de rendimentos e não meros indícios de omissão; razão por que não há obrigatoriedade de se estabelecer o nexo causal entre cada depósito e o fato que represente omissão de receita e nem de se comprovar a ocorrência de acréscimo patrimonial.

Assim, se essa omissão de rendimento é fruto de uma presunção legal, baseando-se o lançamento em uma abstração da norma, a prova consistente da conduta dolosa por parte do autuado se faz ainda mais necessária, sendo imprescindível que haja descrição e incontestada comprovação da ação ou omissão dolosa, na qual fique evidente o intuito de sonegação, fraude ou conluio, capitulados nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, respectivamente. O intuito do contribuinte de fraudar, sonegar ou simular não pode ser presumido juntamente com a omissão de rendimentos, compete ao fisco exhibir os fundamentos concretos que revelem a presença da conduta dolosa.

Existem no direito dois tipos de dolo: o dolo civil e o dolo penal. O dolo civil é o artifício enganoso, malicioso, de má-fé, utilizado por uma pessoa para induzir alguém à prática de um ato em seu prejuízo, que jamais seria praticado caso a realidade fosse de seu pleno conhecimento.

J

Já o dolo penal é definido como sendo a vontade ou a intenção do agente de praticar o ato definido como crime. É a plena consciência de que o ato praticado irá ocasionar o resultado delituoso.

Quando a lei fiscal define a fraude como o ato doloso, tendente a impedir a ocorrência do fato gerador do tributo, está se referindo ao dolo penal.

Isso porque, a fraude e o dolo civil são duas espécies distintas do gênero defeitos dos negócios jurídicos, conforme previsto no artigo 138 do Código Civil Brasileiro.

Necessariamente, portanto, a fraude fiscal é aquela caracterizada pela prática de uma ação ou omissão intencionalmente criminosa, tendente a impedir a ocorrência do fato gerador do tributo.

E, no presente caso, por se caracterizar o fato gerador em depósitos bancários de origem não identificada, entendo que a conduta dolosa deve estar ligada a este elemento típico, ou seja, obrigatoriamente, ligar-se a movimentação de conta bancária em nome fictício, movimentação bancária em nome de terceiro ("laranja"), movimentação bancária em nome de pessoas já falecidas, falsidade documental ou falsidade ideológica para a utilização da movimentação bancária.

No caso ora tratado, a se aceitar o dolo por utilização de nome de terceiro para movimentação bancária, como, alega o sujeito passivo que os recursos não lhe pertencem, deveria o lançamento ter recaído sobre a pessoa indicada pela autuada.

Impror observo que, se, na espécie, por um lado, cabe ao contribuinte comprovar a origem dos recursos utilizados nas operações bancárias para que não seja caracterizada a omissão de rendimentos, por outro, compete à fiscalização demonstrar a conduta dolosa desse contribuinte para então lhe atribuir a multa agravada de 150%, entretanto, tal fato não ficou caracterizado nos autos.

Também, por óbvio, o evidente intuito de fraude não pode ser caracterizado pela forma reiterada de infração ou pelo montante do tributo devido.

Na descrição da norma, de forma solar, não está incluída a conduta reiterada em omitir rendimentos, por tal, esse fato não pode ser utilizado, por si só, como elemento fundante para a imposição, vez que, em direito penal tributário, como em direito penal, não há crime sem lei que assim o defina, e, para a aplicação da multa de ofício de 150% é indispensável tratar-se de casos de evidente intuito de fraude como definido nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30/11/1964.

De outra, não se comprovou a fraude, na forma do artigo 72 da Lei nº 4.502, de 1964, que é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido ou a evitar ou diferir o seu pagamento.

Como dito pelo agente fiscal, a autuada omitiu em suas declarações de ajuste anual os rendimentos caracterizados pelos depósitos em suas contas bancárias cuja origem não foi comprovada.

J

Data venia, não foi especificada uma ação ou omissão dolosa visando a impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador do imposto sobre a renda.

Em tais casos, é primordial explicitar claramente o fato gerador do imposto sonegado, com as condutas dolosas que impediram ou retardaram o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador ou das condições pessoais do sujeito passivo.

Concessa venia, exagera-se ao afirmar que qualquer pagamento a menor de imposto é sonegação. Deve-se distinguir a falta de pagamento - inadimplência fiscal - do ato de sonegar, que é a intenção deliberada de fraudar a apuração do imposto devido.

Esse pensamento alinha-se com aquele esposado no Acórdão nº 104-22619, da lavra do Conselheiro Nelson Malmann, cuja ementa se transcreve:

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

(...)

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

Recurso parcialmente provido. (destaques da transcrição)

A se seguir, tomando-se por extremo, que qualquer omissão de rendimentos na declaração de ajuste anual do imposto de renda seria meio hábil para qualificar a multa de ofício, pois a omissão poder-se-ia ser encarada como sonegação - toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais ou das condições pessoais do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

J

Esse não pode ser o melhor entendimento para os casos em que são cabíveis a qualificação da multa de ofício, e, nesse sentido, afirma Marco Aurélio Greco (Planejamento Tributário, Editora Dialética, São Paulo: 2004):

Outra observação a ser feita é a de que a incidência do inciso II do artigo 44 da Lei nº 9430/96, que leva à multa mais onerosa, supõe a ocorrência inequívoca de intuito fraudulento. Vale dizer, não é toda e qualquer hipótese de falta de pagamento, etc, prevista no inciso I que vai levar à multa em dobro... A multa agravada só tem cabimento se o elemento subjetivo do tipo for a fraude no sentido de enganar, esconder, iludir, etc.

Com efeito, na espécie, não tendo a fiscalização demonstrado a existência de dolo por parte do contribuinte em relação às infrações apuradas, nas condições impostas pela norma legal, descabe a qualificação da multa de ofício em 150%, devendo ser reduzida para 75%, nos termos do artigo 44, I, da Lei nº 9.430, de 1996.

Assim, em não se configurando a fraude, o dolo ou a simulação, a contagem do prazo decadencial deve se dar tomando-se os mandamentos do artigo 150, § 4º do CTN, tendo-se por *dies a quo* para a contagem do prazo decadencial o dia 31 de dezembro do ano-calendário em que foi apurada a infração fiscal.

Como o sujeito passivo fora cientificado do lançamento aos 11/08/2006, já havia decorrido os cinco anos do fato gerador do IRPF referente ao ano-calendário 2000, exercício 2001, estando o crédito tributário correspondente fulminado pela decadência.

Pelo exposto, voto por dar provimento ao recurso voluntário, vez que o crédito tributário lançado encontra-se decaído.

Sala das Sessões, em 2 de junho de 2009.


Ana Neyde Olímpio Holanda



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
2ª CÂMARA/2ª SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº: 19647006899/2006-09

Recurso nº: **159.220**

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 **3401-00.100**.

Brasília/DF, 27 SET 2010

EVELINE COELHO DE MELO HOMAR
Chefe da Secretaria
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