



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº. : 10120.003485/2005-01
Recurso nº. : 153.294
Matéria : IRPF - Ex(s): 2000 a 2002
Recorrente : JOÃO CLÁUDIO RAMPELOTTI
Recorrida : 3ª TURMA/DRJ em BRASÍLIA - DF
Sessão de : 28 DE FEVEREIRO DE 2007
Acórdão nº. : 106-16.134

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE - LEGISLAÇÃO QUE AMPLIA OS MEIOS DE FISCALIZAÇÃO - INAPLICABILIDADE - A Lei nº 10.174, de 2001, que deu nova redação ao § 3º do art. 11 da Lei nº 9.311, de 1996, permitindo o cruzamento de informações relativas à CPMF para a constituição de crédito tributário pertinente a outros tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal, disciplina o procedimento de fiscalização em si, e não os fatos econômicos investigados, de forma que os procedimentos iniciados ou em curso a partir de janeiro de 2001 poderão valer-se dessas informações, inclusive para alcançar fatos geradores pretéritos.

IRPF – APURAÇÃO ANUAL - O conceito de renda envolve necessariamente um período, que, conforme a legislação pátria, corresponde ao ano-calendário, assim, os valores recolhidos a título desse tributo no decorrer do ano, são antecipações dos valores devidos na declaração de ajuste anual, quando se opera a tributação definitiva dos rendimentos auferidos durante o ano.

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).

DEPÓSITO BANCÁRIO – CONTA MANTIDA EM CONDOMÍNIO – Diante da falta de comprovação da origem dos depósitos bancários mantidos em conta-corrente, deve ser mantido o lançamento.

INCONSTITUCIONALIDADE – APRECIÇÃO – Nos termos do enunciado nº 2 da Súmula do Primeiro Conselho de Contribuintes, é vedada a apreciação de inconstitucionalidade da lei tributária no âmbito administrativo. Nos termos do art. 29 do Regimento Interno deste Conselho, as súmulas têm aplicação obrigatória.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por JOÃO CLÁUDIO RAMPELOTTI.

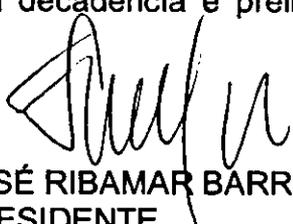
✓

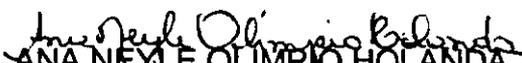


MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10120.003485/2005-01
Acórdão nº : 106-16.134

ACORDAM os membros da Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuinte, pelo voto de qualidade, REJEITAR a alegação de decadência do lançamento quanto aos meses de janeiro a maio de 2000, vencidos os Conselheiros Roberta de Azeredo Ferreira Pagetti (relatora), Sueli Efigênia Mendes de Britto, José Carlos da Matta Rivitti e Gonçalo Bonet Allage; e, por maioria de votos, REJEITAR a irretroatividade da Lei nº 10.174, de 2001, vencidos os Conselheiros Roberta de Azeredo Ferreira Pagetti (relatora), José Carlos da Matta Rivitti e Gonçalo Bonet Allage e, por unanimidade de votos, DAR PARCIAL provimento ao recurso para acolher a decadência quanto aos fatos geradores ocorridos no ano de 1999 (janeiro a dezembro). Designada redatora do voto vencedor quanto a decadência e preliminar de irretroatividade a Conselheira Ana Neyle Olímpio Holanda.


JOSÉ RIBAMAR BARROS PENHA
PRESIDENTE


ANA NEYLE OLÍMPIO HOLANDA
REDATORA DESIGNADA

FORMALIZADO EM: 23 OUT 2007

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros LUIZ ANTONIO DE PAULA e ISABEL APARECIDA STUANI (Suplente convocada).



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10120.003485/2005-01
Acórdão nº : 106-16.134

Recurso nº : 153.294
Recorrente : JOÃO CLÁUDIO RAMPELOTTI

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte acima identificado em processo no qual se discute lançamento formulado através do Auto de Infração de fls. 773/783, referente ao IRPF devido em razão da presunção legal de omissão de rendimentos calcada no art. 42 da Lei nº 9.430/96 e da omissão de rendimentos da atividade rural.

A Fiscalização e o lançamento

Em 06.05.2005, o contribuinte foi intimado do início de ação fiscal contra si, ocasião em que a fiscalização da Secretaria da Receita Federal lhe determinou que informasse se as contas bancárias de titularidade de seu irmão José Carlos Rampelotti eram, ou não, utilizadas para movimentar recursos financeiros de condomínio de exploração agro-pastoril mantido com seus irmãos. Resposta às fls. 05 dos autos, acrescida de complementos posteriores.

Foi então anexado a este processo cópia da íntegra do procedimento de fiscalização iniciado em face de seu irmão Jose Carlos Rampelotti, o qual deu origem à autuação ora examinada.

Às fls. 773/783 foi lavrado Auto de Infração para exigência de IRPF em razão da omissão de rendimentos caracterizada pela existência de depósitos bancários de origem não comprovada em seu nome (anos-calendário 1999 a 2001) e também em razão da omissão de rendimentos da atividade rural (este somente quanto ao ano-calendário 1999). O total exigido foi de R\$ 594.264,91, já incluídos aí a multa e os juros.

Os valores relativos à omissão de rendimentos da atividade rural foram calculados através do demonstrativo de fls. 756/758, levando-se em consideração um quinto da receita omitida pelo condomínio rural mantido entre o contribuinte e seus quatro irmãos.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10120.003485/2005-01
Acórdão nº : 106-16.134

Quanto à omissão fundada nos depósitos bancários, esta também teve origem nos valores movimentados em conta mantida em condomínio pelos irmãos.

Da impugnação ao lançamento

Contra o lançamento, o contribuinte apresentou a impugnação de fls. 792/822, através da qual alega:

- cerceamento do seu direito de defesa pelo fato de que o processo somente esteve a sua disposição após 19 dias do recebimento da intimação do lançamento;
- nulidade do lançamento em razão da ilegal quebra de seu sigilo bancário;
- que as disposições da Lei Complementar nº 105/01 não podem ter efeitos retroativos;
- decadência parcial do lançamento quanto aos fatos geradores ocorridos em 1999 e parte do ano de 2000;
- no mérito, que a receita escriturada no Livro Caixa mantido pelo condomínio é superior àquela tomada pela fiscalização como base para o lançamento;
- que todos os valores recebidos pelo condomínio foram devidamente declarados pelos irmãos e suas respectivas esposas, dividindo-se metade do valor recebido para a conta de cada um dos cônjuges;
- que, diversamente de seus irmãos, ele foi o único que declarou o valor integralmente recebido;
- que somados os valores declarados por seus irmãos, as respectivas esposas, e ele, chegar-se-ia ao valor contabilizado no Livro Caixa;
- ainda com relação ao mérito, que depósitos bancários não significam renda; e
- que os valores por ele declarados em suas Declarações de Ajuste Anual são suficientes a dar suporte ao valor dos depósitos.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10120.003485/2005-01
Acórdão nº : 106-16.134

Pugnou pelo cancelamento do Auto de Infração e anexou cópia das Declarações de Ajuste mencionadas em sua impugnação.

Do julgamento da DRJ

Ao analisar os argumentos trazidos pelo contribuinte, os membros da DRJ em Brasília julgaram o lançamento parcialmente procedente, tendo excluído do mesmo a parcela relativa à omissão de rendimentos da atividade rural, uma vez que restou comprovado que os valores recebidos a este título foram efetivamente declarados pelo contribuinte e por sua esposa, bem como por seus irmãos e respectivas esposas.

Quanto à omissão por depósitos bancários sem origem comprovada, foi integralmente mantida.

Foram afastadas as preliminares argüidas.

Do recurso Voluntário

No Recurso Voluntário de fls. 1143 e seguintes, o contribuinte alega, em síntese:

- ser nulo o lançamento porque fundado na Lei Complementar nº 105/01, a qual, além de violar a Constituição Federal, não pode ter efeitos retroativos;
- ter ocorrido a decadência parcial do direito de lançar, no que se refere aos fatos geradores ocorridos em 1999;
- que depósitos bancários não caracterizam renda; e
- que não houve omissão de rendimentos porque os valores por ele declarados superavam o dos depósitos bancários abrangidos pelo lançamento.

Às fls. 1178 foi anexada Relação de Arrolamento de Bens

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10120.003485/2005-01
Acórdão nº : 106-16.134

VOTO VENCIDO

Conselheira ROBERTA DE AZEREDO FERREIRA PAGETTI, Relatora

O recurso é tempestivo (cf. fls. 1.193), e preenche os requisitos do art. 33 do Decreto nº 70.235/72, pois foi efetuado o arrolamento de bens no valor correspondente a 30% da exigência fiscal em discussão - por isso dele conheço.

Trata-se de lançamento efetuado com base em depósitos bancários de origem não comprovada e omissão de rendimentos da atividade rural.

Esta última omissão - de rendimentos da atividade rural, já foi excluída pelos membros da DRJ, de forma que a única matéria trazida à apreciação desta Câmara diz respeito à omissão de rendimentos caracterizada pela existência de depósitos bancários de origem não comprovada.

Como se depreende do Auto de Infração que originou este processo, às fls. 775/777 dos autos, o lançamento teve origem nos seguintes fatos:

- o Sr. José Carlos Rampelotti (irmão do Recorrente), administrava o condomínio de exploração agropastoril formado por ele e mais quatro irmãos, e intimado a prestar esclarecimentos sobre as contas do condomínio, não conseguiu comprovar a origem de todos os recursos utilizados nestas operações;

- com base nos esclarecimentos prestados, foi elaborado o quadro de fls. 771/772 - em nome do Sr. José Carlos - no qual é feita uma comparação entre os valores declarados da atividade rural e os valores movimentados nas referidas contas-correntes;

- foram aceitos pela fiscalização todos os depósitos bancários sem origem comprovada até o montante dos rendimentos da atividade rural escriturados em Livro-Caixa; e



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10120.003485/2005-01
Acórdão nº : 106-16.134

- posteriormente, o Sr. José Carlos (repita-se, irmão do ora Recorrente), foi intimado a justificar a origem dos demais depósitos: parte das justificativas foi aceita, e outra parte não o foi.

Ainda do Auto de Infração consta o seguinte esclarecimento: "As colunas demonstrativo dos créditos bancários de origem não comprovada' (...) representam valores de depósitos/créditos bancários cujas origens não foram justificadas pelo administrador do condomínio, embora tenha sido regularmente intimado a fazê-lo."

Por fim, conclui a autoridade lançadora que os valores assim apurados como omitidos deveriam ser rateados entre os cinco irmãos do Sr. José Carlos, uma vez que a eles pertence o condomínio de exploração agropastoril.

Assim, foi levado em consideração neste lançamento a soma dos valores omitidos ao longo dos anos de 1999, 2000 e 2001. A base de cálculo assim encontrada foi dividida por cinco, e o valor daí resultante foi a base de cálculo para a autuação de cada um irmãos, todos sócios daquele condomínio.

O art. 42 da Lei nº 9.430/96 – base para o lançamento em exame – dispõe que:

Art. 42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os 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.

§ 1º O valor das receitas ou dos rendimentos omitido será considerado auferido ou recebido no mês do crédito efetuado pela instituição financeira.

§ 2º Os valores cuja origem houver sido comprovada, que não houverem sido computados na base de cálculo dos impostos e contribuições a que estiverem sujeitos, submeter-se-ão às normas de tributação específicas, previstas na legislação vigente à época em que auferidos ou recebidos.

§ 3º Para efeito de determinação da receita omitida, os créditos serão analisados individualizadamente, observado que não serão considerados:

I - os decorrentes de transferências de outras contas da própria pessoa física ou jurídica;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10120.003485/2005-01
Acórdão nº : 106-16.134

II - no caso de pessoa física, sem prejuízo do disposto no inciso anterior, os de valor individual igual ou inferior a R\$ 1.000,00 (mil reais), desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R\$ 12.000,00 (doze mil reais).

§ 4º Tratando-se de pessoa física, os rendimentos omitidos serão tributados no mês em que considerados recebidos, com base na tabela progressiva vigente à época em que tenha sido efetuado o crédito pela instituição financeira.

§ 5º Quando provado que os valores creditados na conta de depósito ou de investimento pertencem a terceiro, evidenciando interposição de pessoa, a determinação dos rendimentos ou receitas será efetuada em relação ao terceiro, na condição de efetivo titular da conta de depósito ou de investimento.

§ 6º Na hipótese de contas de depósito ou de investimento mantidas em conjunto, cuja declaração de rendimentos ou de informações dos titulares tenham sido apresentadas em separado, e não havendo comprovação da origem dos recursos nos termos deste artigo, o valor dos rendimentos ou receitas será imputado a cada titular mediante divisão entre o total dos rendimentos ou receitas pela quantidade de titulares.

De fato, o § 6º da referida norma autoriza a divisão dos valores cuja origem não for comprovada entre os co-titulares da conta em questão, exatamente da forma como foi efetuado no lançamento em exame.

Outrossim, quanto às alegações do Recorrente, estas foram as seguintes:

a) nulidade do lançamento por ser baseado na LC 105/01, que não poderia ter efeitos retroativos; b) decadência parcial do lançamento, quanto aos fatos geradores ocorridos em 1999; c) impossibilidade de enquadrar depósitos bancários como se renda fossem; e d) a inexistência de omissão, em face da declaração de rendimentos superiores aos valores alegadamente omitidos.

No que diz respeito à aplicação da LC 105/01, importa salientar que nos termos do enunciado nº 2 da Súmula deste Primeiro Conselho, não é ele competente para apreciar a eventual inconstitucionalidade da lei tributária, *verbis*: "O Primeiro Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária."



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10120.003485/2005-01
Acórdão nº : 106-16.134

Tal enunciado, nos termos do art. 29 do Regimento Interno desta Casa, tem aplicação obrigatória, e por isso, não há como acolher o pedido do Recorrente no que diz respeito à nulidade do lançamento por ser fundado na referida lei.

Por outro lado, no tocante à irretroatividade da Lei Complementar nº 105/01, entendo que assiste razão ao Recorrente.

No caso em exame, o fato gerador do imposto exigido pela autoridade lançadora ocorreu entre 1999 e 2001, período em que vigia a anterior redação da Lei nº 9.311/96, que criou a CPMF. À época, as instituições responsáveis pela retenção e pelo recolhimento da contribuição estavam obrigadas a prestar informações à Secretaria da Receita Federal no que diz respeito aos contribuintes e aos valores por eles movimentados apenas com relação à CPMF.

Era vedada, então, a utilização destas mesmas informações para a constituição de crédito tributário relativo a outras contribuições ou impostos, como se depreende da leitura do texto legal original, *verbis*:

Art. 11. Compete à Secretaria da Receita Federal a administração da contribuição, incluídas as atividades de tributação, fiscalização e arrecadação.

§ 1º. No exercício das atribuições de que trata este artigo, a Secretaria da Receita Federal poderá requisitar ou proceder ao exame de documentos, livros e registros, bem como estabelecer obrigações acessórias.

§ 2º. As instituições responsáveis pela retenção e pelo recolhimento da contribuição prestarão à Secretaria da Receita Federal as informações necessárias à identificação dos contribuintes e os valores globais das respectivas operações, nos termos, nas condições e nos prazos que vierem a ser estabelecidos pelo Ministro de Estado da Fazenda.

§ 3º. A Secretaria da Receita Federal resguardará, na forma da legislação aplicada à matéria, o sigilo das informações prestadas, vedada sua utilização para constituição do crédito tributário relativo a outras contribuições ou impostos

(sem grifos no original)

Portanto, as informações prestadas pelas instituições financeiras à SRF não permitiam a constituição de crédito tributário relativo ao imposto de renda da pessoa



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10120.003485/2005-01
Acórdão nº : 106-16.134

física. Esta era a regra vigente à época da ocorrência dos fatos geradores objeto do lançamento em questão.

Ocorre que, passados três anos, em 09.01.2001, foi editada a Lei nº 10.174, que alterou a regra contida naquele dispositivo, o qual passou – a partir de então – a ter a seguinte redação:

*§ 3º A Secretaria da Receita Federal resguardará, na forma da legislação aplicável à matéria, o sigilo das informações prestadas, **facultada sua utilização** para instaurar procedimento administrativo tendente a verificar a existência de crédito tributário relativo a impostos e contribuições e para lançamento, no âmbito do procedimento fiscal, do crédito tributário porventura existente, observado o disposto no artigo 42 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e alterações posteriores.*
(sem grifos no original)

A nova redação do referido artigo remete, por seu turno, ao lançamento previsto no art. 42 da *caput* da Lei nº 9.430/96, que assim dispõe:

Art. 42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os 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.

A interpretação sistemática da nova redação do art. 11, § 3º, da Lei nº 9.311/96 combinado com o art. 42 da Lei nº 9.430/96, permite concluir que restou facultada – a partir da edição da Lei nº 10.174/01 - a utilização dos dados da CPMF para a constituição de créditos tributários pela Secretaria da Receita Federal, por presunção legal de omissão de receitas, quando a pessoa física ou jurídica não conseguir comprovar, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos valores creditados em conta de depósito ou de investimento, de que seja titular.

E esta é uma nova forma de lançamento, que foi – repita-se - criada pela Lei nº 10.174, a qual foi publicada 10.01.2001, razão pela qual, por força do princípio constitucional da anterioridade, previsto no artigo 150, inciso III, alínea “b”, da Carta da República, só pode atingir fatos ocorridos a partir do ano-calendário 2002.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10120.003485/2005-01
Acórdão nº : 106-16.134

Cabe aqui reiterar que o fato gerador do tributo em discussão ocorreu no ano de 2000, quando o artigo 11, § 3º, da Lei nº 9.311/96 vedava a lavratura de autos de infração com base na movimentação bancária dos contribuintes para exigência de tributos diversos da CPMF.

Nem se alegue que seria aplicável à espécie o disposto no § 1º do art. 144 do CTN. É que não se trata, aqui, de lei procedimental, mas sim de lei de conteúdo material. A este respeito, releve transcrever trechos do voto proferido pelo il. Conselheiro Roberto William Gonçalves, em acórdão no qual cita, por seu turno, voto anteriormente proferido pelo Conselheiro João Luis de Souza Pereira, *verbis*:

(...)

O que se lê do dispositivo acima transcrito é que a Lei nº 10.174/2001 é norma de conteúdo material, que autoriza o lançamento do imposto de renda e demais tributos com base nas informações colhidas dos recolhimentos da CPMF. Especificamente em relação ao imposto de renda, a nova lei, inclusive, estabeleceu a forma de tributação, que ocorrerá nos termos e condições do artigo 42 da Lei nº 9.430/96.

Ou seja, não foram ampliados os poderes fiscalizatórios. Foi autorizada uma nova forma de tributação, admitindo uma nova presunção legal de omissão de receita que se insere no mecanismo introduzido pelo artigo 42 da Lei nº 9.430/96.

(...)

No entanto, nunca foi afastada a possibilidade de ser constituído o crédito tributário do imposto de renda através da intimação de instituições financeiras. Mas, não havia previsão legal para a tributação dos depósitos resultantes dos dados colhidos da arrecadação da CPMF. Ou seja, os dados obtidos pela fiscalização da CPMF, enquanto durou a redação original da Lei nº 9.311/96, não estavam sujeitos ao imposto de renda, muito embora os valores dos depósitos bancários pudessem ser objeto de fiscalização e lançamento na forma do artigo 42 da Lei nº 9.430/96.

Somente a partir da Lei nº 10.174/2001 é que passou a estar legalmente descrita esta nova hipótese de incidência do imposto de renda (e outros tributos), passando a ser lícita a tributação dos mesmos valores advindos do cruzamento de dados dos recolhimentos da CPMF, ainda que se utilize dos mesmos meios de determinação da base de cálculo.

É por esta razão que a Lei nº 10.174/2001 inovou a sistemática de tributação do imposto de renda e, por esta mesma razão, somente pode ser aplicada a eventos futuros, obedecidos os princípios constitucionais da irretroatividade e da anterioridade da lei tributária.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10120.003485/2005-01
Acórdão nº : 106-16.134

(...)

Mas, ainda que se considerasse a Lei nº 10.174/2001 como uma norma de procedimento, a verdade é que o imposto de renda é tributo devido por período certo e a data da ocorrência do fato gerador é facilmente identificável e prevista na legislação. Daí, há de ser aplicado o artigo 144, parágrafo 2º do Código Tributário Nacional, que submete estes tributos à regra prevista no caput do mesmo artigo, ou seja, da observância e aplicação da lei vigente à época da ocorrência do fato gerador, sem exceções para as chamadas normas de procedimento.

(...)."

(Acórdão nº 104-19.407, de 12 de junho de 2003, Rel. Cons. Roberto William Gonçalves)

A respeito deste último trecho do citado acórdão, é forçoso salientar, ainda, que, de fato, o § 2º do art. 144 do CTN prevê tal exceção, *verbis*:

Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

§ 1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica aos impostos lançados por períodos certos de tempo, desde que a respectiva lei fixe expressamente a data em que o fato gerador se considera ocorrido.

(sem grifos no original)

O art. 144 *caput* do CTN, em verdade, é mera reprodução do princípio da anterioridade tributária, ou seja, apenas explicita que a lei aplicável ao lançamento é a lei vigente à época da ocorrência do fato gerador.

A única inovação contida neste artigo é o conteúdo do parágrafo 1º, o qual deixa claro que quando se tratarem de normas procedimentais poderão elas ser aplicadas a fatos geradores pretéritos. Esta é a única inovação do artigo.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10120.003485/2005-01
Acórdão nº : 106-16.134

Entretanto, o § 2º, por seu turno, também tem um objetivo, que é o de excluir a aplicação do artigo aos impostos lá elencados. Como o *caput* do artigo 144 não inova, fica claro que o objetivo do § 2º é o de excluir a aplicação do § 1º aos referidos impostos. Entender de forma diversa – caso se admitisse que o § 2º excluísse toda a aplicação do princípio da anterioridade (este reproduzido no *caput* do art. 144) - seria permitir que uma norma complementar revogasse disposição constitucional (princípio da anterioridade, art. 150, III, 'a'). Esta é a posição unânime da doutrina a respeito, como se vê das transcrições abaixo:

O § 2º tem redação defeituosa. A ressalva que faz não é ao disposto no caput do artigo, mas tão-somente ao disposto no § 1º. Estão assim ressalvados dessa aplicação imediata os impostos de fato gerador contínuo, desde que a lei fixe a data em que considera ocorrido o referido fato imponível."

(Américo Masset Lacombe, in Comentários ao Código Tributário Nacional, v. 2, coord. por Ives Gandra da Silva Martins, Ed. Saraiva, p. 291)

A doutrina tem interpretado o § 2º do art. 144 como uma ressalva ao § 1º, somente abrangente dos impostos lançados por períodos certos de tempo, desde que a lei fixe a data em que se considere ocorrido o fato jurídico (cf. Aliomar Baleeiro, op. Cit., p. 507; Paulo de Barros Carvalho, op. Cit., p. 285). Assim, em relação aos impostos de período (especialmente aqueles incidentes sobre a renda e o patrimônio), prevalece a regra do caput do art. 144, mesmo com referência aos aspectos formais ou procedimentais, não se lhes aplicando de imediato a legislação nova.

(...)

Dessa forma, deverá prevalecer a interpretação, já delineada pela jurisprudência mais recente do STF, de que a lei a reger os impostos de período deverá ser aquela em vigor e eficaz no primeiro dia do ano-base, ou seja, do período determinante para delimitação temporal do fato jurídico.

(Mizabel Abreu Machado Derzi, notas à obra Direito Tributário Brasileiro, de Aliomar Baleeiro, Ed. Forense, 11ª ed., p. 803, 807)

Por fim, e ainda com relação à aplicabilidade da lei tributária a ato ou fato pretérito, o artigo 106 do CTN tem a seguinte disposição:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10120.003485/2005-01
Acórdão nº : 106-16.134

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I – em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II – tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática”

As situações previstas no artigo 106 do CTN referem-se à retroatividade de leis tributárias interpretativas ou daquelas que estabelecem penalidade menos severa ou deixem de considerar determinado fato como infração, sendo, pois, inaplicáveis ao presente feito.

A utilização retroativa dos termos da Lei nº 10.174/2001, atingindo situações ocorridas no ano-calendário 2000, implica, como se viu, grave ofensa à segurança jurídica do contribuinte, na medida em que, à época vigia uma norma de direito material, esculpida no artigo 11, § 3º, da Lei nº 9.311/96 que assegurava ao Recorrente a garantia de que não teria contra si lavrado auto de infração exigindo imposto de renda pessoa física, em decorrência das informações fornecidas pelas instituições financeiras para a Secretaria da Receita Federal, relativas à sua movimentação bancária.

Relevante destacar que esta 6ª Câmara já adotou referido entendimento, conforme comprova a ementa do seguinte acórdão:

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS - IRRETROATIVIDADE - A alteração promovida na Lei 9.311/96, pela Lei 10.174/01, somente deve ser levada em consideração após o início de sua vigência, não sendo possível sua aplicação a fatos pretéritos, anteriores à sua edição.

Recurso provido.

(Primeiro Conselho, Sexta Câmara, acórdão nº 106-13.962, redator designado Conselheir

o José Carlos da Matta Rivitti, julgado em 12/05/2004 – sem grifos no original)



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10120.003485/2005-01
Acórdão nº : 106-16.134

Em face dos argumentos acima expostos, concluo pela impossibilidade de manutenção do lançamento, em razão da indevida aplicação da Lei nº 10.174/2001 a fatos geradores ocorridos anteriormente à sua vigência, acolhendo a preliminar suscitada pelo Recorrente.

Ultrapassada a preliminar acima suscitada, passo ao exame de mérito do Recurso em exame.

Quanto à decadência parcial do lançamento, entendo que também assiste razão ao Recorrente. É que o IRPF é um imposto sujeito ao lançamento por homologação, razão pela qual deve ser aplicada, aqui, a regra prevista no art. 150, § 4º do CTN para cômputo do prazo decadencial para sua constituição.

Resta saber, então, quando se dá a ocorrência do fato gerador do imposto em questão. De acordo com a Embargante, este fato gerador seria mensal, computado à medida em que o contribuinte recebesse seus rendimentos tributáveis.

É que, de fato, desde o advento da Lei nº 7.713/88, o fato gerador do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física passou a ser mensal. Assim dispõe o art. 2º da referida norma:

Art. 2º O imposto de renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos.

Posteriormente, a Lei nº 8.134/90, da mesma forma, determinou em seu art. 2º que:

Art. 2º O Imposto de Renda das pessoas físicas será devido à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, sem prejuízo do ajuste estabelecido no art. 11.

(...)

Art. 11. O saldo do imposto a pagar ou a restituir na declaração anual (art. 9º) será determinado com observância das seguintes normas:

I - será apurado o imposto progressivo mediante aplicação da tabela (art. 12) sobre a base de cálculo (art. 10);

II - será deduzido o valor original, excluída a correção monetária do imposto pago ou retido na fonte durante o ano-base, correspondente a rendimentos incluídos na base de cálculo (art. 10);



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10120.003485/2005-01
Acórdão nº : 106-16.134

Desde então, parece claro que a regra geral para o IRPF passou a ser a de que o fato gerador do imposto seria mensal, ocorrendo “na medida em que recebidos os rendimentos” tributáveis – excetuadas, é claro, as situações em que a lei dispuser, de maneira expressa, que o fato gerador será apurado de outra forma (anual ou diário, por exemplo).

A situação fica ainda mais clara na hipótese em exame, que trata de lançamento para exigência de IRPF sobre a omissão de rendimentos caracterizada pela existência de depósitos bancários de origem não comprovada. Neste caso, a Lei nº 9.430/96 determina em seu art. 42, § 1º e 4º que:

Art. 42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os 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.

*§ 1º O valor das receitas ou dos rendimentos omitido **será considerado auferido ou recebido no mês do crédito efetuado pela instituição financeira.***

(...)

*§ 4º. Tratando-se de pessoa física, os rendimentos omitidos **serão tributados no mês em que considerados recebidos, com base na tabela progressiva vigente à época em que tenha sido efetuado o crédito pela instituição financeira.***

O fato de tal norma determinar que o rendimento será considerado “auferido” ou “recebido”, e que será tributado **no mês** em que creditado não pode ter outra interpretação senão a de que o fato gerador do imposto ocorre no mês do crédito em conta.

Diante do exposto, tendo o Recorrente tomado ciência do lançamento em exame em 09.06.2005 (junho de 2005), não poderia o Fisco Federal lhe exigir quaisquer valores relativos ao IRPF quanto a fatos geradores ocorridos antes de maio de 2000. Daí porque devem ser excluídos do lançamento os valores relativos a fatos geradores ocorridos entre janeiro de 1999 e maio de 2000 (cf. demonstrativo às fls. 771/772).



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10120.003485/2005-01
Acórdão nº : 106-16.134

Por fim, quanto ao mérito, não podem prosperar as alegações do recorrente no que diz respeito ao fato de depósitos bancários não caracterizarem renda, pois, como dito anteriormente, esta é uma presunção legal que não pode ser afastada por este julgador, mas deve ser obedecida.

A Lei nº 9.430/96 estabeleceu esta presunção que, apesar de ser relativa, só pode ser elidida contra a apresentação, pelo contribuinte, de documentação hábil e idônea que comprove a origem daqueles rendimentos. O que não ocorreu no caso vertente.

Por isso que para os fatos geradores ocorridos a partir de janeiro de 1997, cabe sempre ao contribuinte o ônus de comprovar a origem dos valores transitados por sua conta bancária.

Sendo esta uma determinação legal, não cabe ao julgador administrativo avaliar sobre o seu acerto ou sua tecnicidade, mas somente aplicá-la. É o que determina – também - o *caput* do art. 22 A do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, *verbis*:

Art. 22A. No julgamento de recurso voluntário, de ofício ou especial, fica vedado aos Conselhos de Contribuintes afastar a aplicação, em virtude de inconstitucionalidade, de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo em vigor.

Assim, por mais pertinentes que sejam as alegações da Recorrente, no sentido de que os valores transitados por suas contas não representavam rendimentos seus, não há como acolhê-las sem a documentação que a comprove, devendo ser mantido o lançamento quanto a este ponto.

Por outro lado, também não se pode acolher a alegada inexistência de omissão, por haver o Recorrente declarado no Ajuste rendimentos superiores aos valores apontados como omitidos. Isto porque, nestes autos, não se está tratando da totalidade dos depósitos bancários existentes em nome do Recorrente, mas sim de uma única conta em que o mesmo movimentava os rendimentos auferidos em conjunto com seus irmãos na exploração de atividade rural.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10120.003485/2005-01
Acórdão nº : 106-16.134

Assim, não há como apurar se todos os depósitos efetuados pelo Recorrente estariam acobertados pelos rendimentos por ele declarados.

Assim, meu voto é no sentido de DAR PARCIAL provimento ao recurso, para reconhecer a extinção do crédito tributário relativamente aos fatos geradores ocorridos entre janeiro de 1999 e maio de 2000, por força da decadência.

Sala das Sessões - DF, em 28 de Fevereiro de 2007.


ROBERTA DE AZEVEDO FERREIRA PAGETTI



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10120.003485/2005-01
Acórdão nº : 106-16.134

VOTO VENCEDOR

Conselheira ANA NEYLE OLÍMPIO HOLANDA, Redatora designada

Reporto-me ao relatório de lavra da ilustre Conselheira Roberta de Azeredo Ferreira Pagetti.

A divergência do Colegiado recai sobre a exação que trata dos depósitos bancários efetuados em contas-correntes das quais a recorrente é titular, cuja origem dos recursos não foi esclarecida.

A primeira controvérsia que permeia a dissidência do Colegiado, cuja maioria dos membros se contrapõem à relatora originária, cinge-se, em primeiro plano, à preliminar de nulidade do auto de infração, por ter desrespeitado o princípio da irretroatividade da lei tributária, pois que observou as determinações da Lei nº 10.174, de 09/01/2001, quando o período fiscalizado se reporta aos anos-calendário 1999 a 2001, exercícios 2000 a 2002.

A outra divergência diz respeito ao entendimento de que, por ser o fato gerador do imposto sobre a renda das pessoas físicas (IRPF) apurado mensalmente, a decadência do direito de a Fazenda Pública efetuar o lançamento respectivo deveria ser tomada a cada mês, por isso, houvera decaído o direito de a Fazenda Pública efetuar o lançamento nos meses de janeiro a 2000.

Sob esse pórtico, sendo o prazo decadencial de cinco anos contados da data do fato gerador, ter-se-ia a contagem de tal lapso mensalmente.

Por se tratar de questão que poderia deitar por terra o lançamento, deve ser analisada, em primeiro plano, a argumentação de inobservância ao princípio da irretroatividade da lei tributária.

O § 3º do artigo 11 da Lei nº 9.331, de 24/10/1996, que institui a contribuição provisória sobre movimentação ou transmissão de valores e de rendos e



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10120.003485/2005-01
Acórdão nº : 106-16.134

direitos de natureza financeira (CPMF), vedava a utilização de informações para constituir crédito tributário de outras contribuições ou de impostos:

Art. 11. Compete à Secretaria da Receita Federal a administração da contribuição, incluídas as atividades tributação, fiscalização e arrecadação.

(...)

§ 3º. A Secretaria da Receita Federal resguardará, na forma da legislação aplicável à matéria, o sigilo das informações prestadas, vedada sua utilização para constituição do crédito tributário relativo a outras contribuições ou impostos.

Entretanto, com a edição da Lei nº 10.174, de 09/01/2001, em seu artigo 1º, foi dada nova redação ao § 3º do artigo 11 da Lei nº 9.311, de 1996, facultando a utilização das informações relativas à CPMF para instaurar procedimento administrativo e efetuar lançamento de outros tributos:

§ 3º. A Secretaria da Receita Federal resguardará, na forma da legislação aplicável à matéria, o sigilo das informações prestadas, facultada sua utilização para instaurar procedimento administrativo tendente a verificar a existência de crédito tributário relativo a impostos e contribuições e para lançamento, no âmbito do procedimento fiscal, do crédito tributário porventura existente, observado o disposto no art. 42 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e alterações posteriores.

Tem se firmado neste colegiado o entendimento de que a Lei nº 10.174, de 2001, que deu nova redação ao § 3º do artigo 11 da Lei nº 9.311, de 1996, permitindo o cruzamento de informações relativas à CPMF para a constituição de crédito tributário pertinente a outros tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal, disciplina o procedimento de fiscalização em si, e não os fatos econômicos investigados, de forma que os procedimentos iniciados ou em curso a partir de janeiro de 2001 poderão valer-se dessas informações, inclusive para alcançar fatos geradores pretéritos.

Isto porque o direito tributário contém normas materiais ou substantivas e normas procedimentais ou adjetivas. Sendo que o direito tributário material diz respeito à relação jurídica tributária, onde se delineiam os contornos da obrigação tributária e seus



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10120.003485/2005-01
Acórdão nº : 106-16.134

elementos: a lei e o fato gerador, enquanto as normas procedimentais se referem ao lançamento. Enquanto o direito tributário formal trata da organização administrativa tributária, do lançamento como procedimento administrativo, sua natureza jurídica, função e modalidades.

Destarte, na atividade do lançamento distingue-se a lei material, que descreve o fato típico tributário e contém a respectiva implicação consistente no pagamento do tributo, das leis de natureza apenas adjetiva, que dizem respeito ao modo pelo qual é realizada a atividade de lançamento.

A lei material é aquela aplicada na atividade do lançamento, determinando e quantificando a obrigação tributária principal e o correlativo crédito tributário. Integra o próprio objeto do lançamento, na medida em que é dele a fonte formal e, por isso, há de ser aquela vigente na data em que surgiram a obrigação e o respectivo crédito.

Já as leis meramente adjetivas não integram o objeto do lançamento, pois que são aplicadas à atividade de lançamento. Por se tratarem de normas de caráter processual, devem ser observadas aquelas vigentes na data em que é exercida a atividade de lançamento, sendo irrelevante que sejam posteriores ao surgimento do direito que é objeto do lançamento.

Tal distinção fica bem demarcada nas linhas do artigo 144 e seu § 1º do Código Tributário Nacional, *litteris*:

Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

§ 1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiro.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10120.003485/2005-01
Acórdão nº : 106-16.134

Da leitura do dispositivo legal, depreende-se que o *caput* do artigo 144 do CTN estabelece que quanto aos aspectos materiais do tributo (contribuinte, hipótese de incidência, base de cálculo, etc), aplica-se ao lançamento a lei vigente no momento da ocorrência do fato gerador da obrigação, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

No entanto, o § 1º do mesmo artigo 144 do CTN manda aplicar a lei posterior ao fato gerador se ela instituiu novos critérios de apuração, processos de fiscalização e investigação com poderes mais eficazes da autoridade ou outorgou maiores garantias ou privilégios ao crédito tributário. Ou seja, quanto aos aspectos meramente formais ou procedimentos atinentes ao lançamento, aplica-se a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliando os poderes de investigação das autoridades administrativas.

Com efeito, segundo este dispositivo, o lançamento se rege pelas leis vigentes à época da ocorrência do fato gerador, porém os procedimentos e critérios de fiscalização regem-se pela legislação vigente à época de sua execução. Assim, as leis que instituem novos critérios de apuração ou novos processos de fiscalização, ou, ainda, que ampliem os poderes de investigação das autoridades administrativas, são todas, por assim dizer, externas ao fato gerador, no sentido de que não alteram nenhum dos aspectos da hipótese de incidência tributária, afetando, apenas, a atividade do lançamento, e não o crédito tributário.

A Lei nº 10.174, de 2001, faculta a utilização das informações relativas à CPMF para instaurar procedimento administrativo tendente a verificar a existência de crédito tributário relativo a impostos e contribuições e para lançamento, no âmbito do procedimento fiscal, do crédito tributário porventura existente ampliando os poderes de investigação das autoridades administrativa, exatamente como prevê o § 1º do artigo 144 do CTN, e vige, desse modo, no que concerne aos aspectos formais e procedimentais do lançamento.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10120.003485/2005-01
Acórdão nº : 106-16.134

Assim, entrando em vigor a Lei nº 10.174, de 2001, a fiscalização passa a ser autorizada a utilizar as prerrogativas concedidas pela lei a partir daquela data, contudo tendo a possibilidade de investigar fatos e atos anteriores à sua vigência, desde que obedecidos os prazos decadenciais e prescricionais, ou seja, passa a dispor de um instrumento de fiscalização que anteriormente não possuía, podendo utiliza-lo conforme o interesse público que o ato administrativo pressupõe. Por tais motivos há de se entender que aquela norma não inovou a tributação do imposto de renda, dado que a partir de sua edição não passou a estar descrita em lei nova hipótese de incidência.

Partindo-se do entendimento de que a norma que autoriza a utilização dos dados da CPMF tem natureza procedimental, não há como defender o seu afastamento com base na irretroatividade, pois a legislação vigente à época do fato gerador, para efeito de determinar o tributo devido, estaria sendo respeitada. A norma em questão respeita a lei tributária no tempo da ocorrência do fato gerador da respectiva obrigação, permitindo a aplicação da legislação posterior que não afeta os elementos legais tomados para o lançamento tributário.

Portanto, deve ser rejeitada a preliminar de nulidade do auto de infração aludindo desrespeito ao princípio da irretroatividade das leis pela utilização das prerrogativas inscritas no artigo 1º da Lei nº 10.174, de 2001.

Ultrapassada a questão de mérito, passamos a análise da arguição de que, por ser o fato gerador do imposto sobre a renda das pessoas físicas (IRPF) apurado mensalmente, a decadência do direito de a Fazenda Pública efetuar o lançamento respectivo deveria ser tomada a cada mês.

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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10120.003485/2005-01
Acórdão nº : 106-16.134

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 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 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.

J



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10120.003485/2005-01
Acórdão nº : 106-16.134

Esse foi o entendimento exarado pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, no EREsp 276142/SP, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005 p. 180, em que foi relator o Ministro LUIZ FUX, cuja ementa a seguir se transcreve:

TRIBUTÁRIO. DECADÊNCIA. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. TERMO INICIAL.

1. O crédito tributário constitui-se, definitivamente, em cinco anos, porquanto mesmo que o contribuinte exerça o pagamento antecipado ou a declaração de débito, a Fazenda dispõe de um quinquênio para o lançamento, que pode se iniciar, sponte sua, na forma do art. 173, I, mas que de toda sorte deve estar ultimado no quinquênio do art. 150, § 4º.

2. A partir do referido momento, inicia-se o prazo prescricional de cinco anos para a exigibilidade em juízo da exação, implicando na tese uniforme dos cinco anos, acrescidos de mais cinco anos, a regular a decadência na constituição do crédito tributário e a prescrição quanto à sua exigibilidade judicial.

3. Inexiste, assim, antinomia entre as normas do art. 173 e 150, § 4º do Código Tributário Nacional.

4. Deveras, é assente na doutrina: "a aplicação concorrente dos artigos 150, § 4º e 173, o que conduz a adicionar o prazo do artigo 173 - cinco anos a contar do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido praticado - com o prazo do artigo 150, § 4º - que define o prazo em que o lançamento poderia ter sido praticado como de cinco anos contados da data da ocorrência do fato gerador. Desta adição resulta que o dies a quo do prazo do artigo 173 é, nesta interpretação, o primeiro dia do exercício seguinte ao do dies ad quem do prazo do artigo 150, § 4º.

A solução é deplorável do ponto de vista dos direitos do cidadão porque mais que duplica o prazo decadencial de cinco anos, arraigado na tradição jurídica brasileira como o limite tolerável da insegurança jurídica.

Ela é também juridicamente insustentável, pois as normas dos artigos 150, § 4º e 173 não são de aplicação cumulativa ou concorrente, antes são reciprocamente excludentes, tendo em vista a diversidade dos pressupostos da respectiva aplicação: o art. 150, § 4º aplica-se exclusivamente aos tributos 'cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa'; o art. 173, ao revés, aplica-se aos tributos em que o lançamento, em princípio, antecede o pagamento.

(...) A ilogicidade da tese jurisprudencial no sentido da aplicação concorrente dos artigos 150, § 4º e 173 resulta ainda evidente da circunstância de o § 4º do art. 150 determinar que considera-se



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10120.003485/2005-01
Acórdão nº : 106-16.134

'definitivamente extinto o crédito' no término do prazo de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador. Qual seria pois o sentido de acrescer a este prazo um novo prazo de decadência do direito de lançar quando o lançamento já não poderá ser efetuado em razão de já se encontrar 'definitivamente extinto o crédito'? Verificada a morte do crédito no final do primeiro quinquênio, só por milagre poderia ocorrer sua ressurreição no segundo." (Alberto Xavier, Do Lançamento. Teoria Geral do Ato, do Procedimento e do Processo Tributário, Ed. Forense, Rio de Janeiro, 1998, 2ª Edição, p. 92 a 94).

5. Na hipótese, considerando-se a fluência do prazo decadencial a partir de 01.01.1991, não há como afastar-se a decadência decretada, já que a inscrição da dívida se deu em 15.02.1996.

6. Embargos de Divergência rejeitados.

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.

No entendimento da relatora originária, na espécie, o fato gerador do IRPF se daria mensalmente, à medida que forem apurados os rendimentos omitidos.

Para que se analise tal assertiva, necessário é que se traga à baila os mandamentos dos artigos 1º, 2º, 9º e 11 da Lei nº 8.134, de 27/12/1990, que determinam:

Art. 1º A partir do exercício financeiro de 1991, os rendimentos e ganhos de capital percebidos por pessoas físicas residentes ou domiciliadas no Brasil serão tributados pelo Imposto de Renda na forma da legislação vigente, com as modificações introduzidas por esta lei.

Art. 2º O Imposto de Renda das pessoas físicas será devido à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, sem prejuízo do ajuste estabelecido no art. 11.

(...)

Art. 9º. As pessoas físicas deverão apresentar anualmente declaração de rendimentos, na qual se determinará o saldo do imposto a pagar ou a restituir.

Art. 11. O saldo do imposto a pagar ou a restituir na declaração anual (art. 9º) será determinado com observância das seguintes normas:

I - será apurado o imposto progressivo mediante aplicação da tabela (art. 12) sobre a base de cálculo (art. 10);



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10120.003485/2005-01
Acórdão nº : 106-16.134

II - será deduzido o valor original, excluída a correção monetária do imposto pago ou retido na fonte durante o ano-base, correspondente a rendimentos incluídos na base de cálculo (art. 10);

III - o resultado será corrigido monetariamente (parágrafo único) e o montante assim determinado constituirá, se positivo, o saldo do imposto a pagar e, se negativo, o imposto a restituir.

O disposto no artigo 2º informa ser devido mensalmente o imposto sobre a renda das pessoas físicas, na conformidade dos recebimentos dos rendimentos e ganhos de capital, sem prejuízo do ajuste estabelecido no artigo 11.

Está assente o entendimento de que a tributação sobre o ganho de capital é definitiva, sendo obrigatório recolhimento do tributo devido por cada operação quando da ocorrência do fato gerador, não cabendo que sejam levados os valores recolhidos para serem considerados quando da declaração de ajuste anual de rendimentos.

Entretanto, no tocante aos rendimentos auferidos mensalmente, embora a sua tributação se dê à medida que foram percebidos, devem ser submetidos ao ajuste anual. Isto porque, somente ao final de cada exercício fiscal, estabelecido pela legislação tributária como o período de doze meses do ano, é possível definir a renda a ser submetida de forma "definitiva" à tributação, após efetuadas as deduções autorizadas por lei.

Com efeito, embora a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica dos rendimentos se dê mensalmente, sendo tais rendimentos submetidos à tributação à medida em que foram sendo percebidos, tais recolhimentos são apenas antecipações do que for devido na declaração anual de rendimentos, pois que o fato gerador do imposto sobre a renda das pessoas físicas, salvo nos casos de tributação definitiva, somente se perfaz ao final de cada ano-calendário, submetendo-se, o conjunto dos rendimentos à tributação pela tabela progressiva anual.

Este é o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, no Recurso Especial nº 584.195/PE, de lavra do Relator Ministro Franciulli Netto, cujo excerto se transcreve:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10120.003485/2005-01
Acórdão nº : 106-16.134

A retenção do imposto de renda na fonte cuida de mera antecipação do imposto devido na declaração anual de rendimentos, uma vez que o conceito de renda envolve necessariamente um período, que, conforme determinado na Constituição Federal, é anual. Mais a mais, é complexa a hipótese de incidência do aludido imposto, cuja ocorrência dá-se apenas ao final do ano-base, quando poderá se verificar o último dos fatos requeridos pela hipótese de incidência do tributo.

Desta forma, depreende-se que, o melhor entendimento para as normas que regem a tributação do IRPF é a de que a legislação determinou a obrigatoriedade, durante o ano-calendário, de o sujeito passivo submeter à tributação os determinados rendimentos de forma antecipada, cuja apuração definitiva somente se dará quando do acerto por meio da declaração de ajuste anual.

Assim, não há que se falar em fato gerador mensal do IRPF, restando claro que a apuração deste tributo, com as citadas exceções, é anual, sendo que o fato gerador perfaz-se em 31 de dezembro de cada ano.

Aplicando-se este entendimento ao caso em tela, teremos que os fatos geradores da omissão de rendimentos, referentes ao ano-calendário 2000, exercício 2001, objeto da divergência do Colegiado, perfaz-se em 31 de dezembro daquele ano.

Dessarte, esse é o *dies a quo* para a contagem do prazo de decadência, a partir do qual se deve considerar o lapso temporal de cinco anos para que a Fazenda Pública exerça o direito de efetuar o lançamento.

A data do fato gerador foi o dia 31 de dezembro daquele ano e o prazo para a Fazenda Pública efetuar o lançamento correspondente expirar-se-ia em 31 de dezembro de 2005.

Como o auto de infração foi lavrado aos 09 de junho de 2005, não ocorrera a decadência do direito de a Fazenda Pública efetuar o lançamento do crédito tributário apurado em todo aquele ano-calendário.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10120.003485/2005-01
Acórdão nº : 106-16.134

Dessarte, forte no exposto, somos pelo não provimento do recurso, no que pertine aos pontos aqui abordados.

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

Ana Neyle Olimpio Holanda
ANA NEYLE OLÍMPIO HOLANDA