



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
SEXTA CÂMARA

Processo nº. : 10280.004757/2003-88
Recurso nº. : 144.340
Matéria : IRPF - Ex(s): 1999
Recorrente : MARTA FÁTIMA SORIA GALVARRO KURY
Recorrida : 2ª TURMA/DRJ em BELÉM - PA
Sessão de : 19 DE MAIO DE 2005
Acórdão nº. : 106-14.630

NORMA PROCEDIMENTAL. PRINCÍPIO DA FINALIDADE. INTERPRETAÇÃO SISTEMÁTICA – Eventual inexatidão formal de norma elaborada mediante processo legislativo regular não constitui escusa válida para o seu descumprimento. Tomar uma lei como suporte para a prática de ato desconforme com sua finalidade é desvirtuá-la, burlá-la, sendo os atos incursos neste vício - denominado desvio de poder ou desvio de finalidade – nulos. Quem desatende ao fim legal desatende à própria lei.

IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA. FATO GERADOR ANUAL - O fato de a legislação atribuir ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa caracteriza tão-somente a modalidade de lançamento por homologação a que está sujeito o imposto de renda das pessoas físicas, não tendo repercussão na periodicidade do fato gerador sabidamente anual.

IRPF. OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. FATO GERADOR ANUAL - O fato de a legislação definir que o valor das receitas ou dos rendimentos omitido será considerado auferido ou recebido no mês do crédito efetuado pela instituição financeira define a sistemática de apuração da base de cálculo mês a mês, que a exemplo do acréscimo patrimonial a descoberto submete-se à tributação a ser realizada mediante a tabela progressiva anual.

QUEBRA DO SIGILO BANCÁRIO - Iniciado o procedimento de fiscalização, a autoridade fiscal pode, por expressa autorização legal, solicitar informações e documentos relativos a operações realizadas pelo contribuinte em instituições financeiras, mormente quando o interessado não atende às intimações da autoridade fazendária.

LEGISLAÇÃO QUE AMPLIA OS MEIOS DE FISCALIZAÇÃO. INAPLICABILIDADE DO PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE - Incabível falar-se em irretroatividade da lei que amplia os meios de fiscalização, pois esse princípio atinge somente os aspectos materiais do lançamento.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS - Caracterizam omissão de rendimentos os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto à instituição financeira, quando o titular regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea a origem dos recursos utilizados nessas operações.

INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA - Invocando uma presunção legal de omissão de rendimentos, a autoridade lançadora exime-se de provar no caso concreto a sua ocorrência, transferindo o ônus da prova



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10280.004757/2003-88
Acórdão nº : 106-14.630

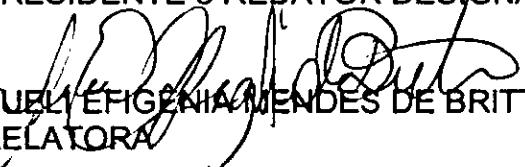
ao contribuinte. Somente a apresentação de provas hábeis e idôneas pode refutar a presunção legal regularmente estabelecida.

Preliminar rejeitada.
Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interpostos por MARTA FÁTIMA SORIA GALVARRO KURY.

ACORDAM os Membros da Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, REJEITAR a preliminar de fato gerador mensal, vencida a Conselheira Sueli Efigênia Mendes de Britto (Relatora). No mérito, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Designado o Conselheiro José Ribamar Barros Penha como redator do voto vencedor na preliminar.


JOSÉ RIBAMAR BARROS RENHA
PRESIDENTE e REDATOR DESIGNADO


SUELI EFIGÊNIA MENDES DE BRITTO
RELATORA

FORMALIZADO EM:

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros GONÇALO BONET ALLAGE, LUIZ ANTONIO DE PAULA, JOSÉ CARLOS DA MATTA RIVITTI, ANA NEYLE OLÍMPIO HOLANDA, ROBERTA DE AZEREDO FERREIRA PAGETTI e WILFRIDO AUGUSTO MARQUES.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10280.004757/2003-88
Acórdão nº : 106-14.630

Recurso nº. : 144.340
Recorrente : MARTA FÁTIMA SORIA GALVARRO KURY

RELATÓRIO

Nos termos do Auto de Infração e anexos de fls. 76 a 82, exige-se da contribuinte, acima identificada, Imposto de Renda de Pessoa Física, ano-calendário 1998, no valor de R\$ 319.540,07, acrescido de multa no valor de R\$ 239.655,05 e juros de mora no valor de R\$ 263.620,55.

A infração apurada pelo Auditor Fiscal foi omissão de rendimentos caracterizada por valores creditados em contas de depósitos mantidas em instituições financeiras, em relação aos quais o contribuinte, regularmente intimado, não comprovou, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

Do lançamento a contribuinte foi cientificada (AR de fl.84) e, por procurador (doc. de fl.113), apresentou a impugnação de fls. 88 a 112, instruída pelos documentos de fls. 114 a 128.

A 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belém, por unanimidade de votos, manteve a exigência em decisão de fls. 133 a 146, resumindo seu entendimento na seguinte ementa:

IRPF. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. TERMO DE INÍCIO DO PRAZO DECADENCIAL.

Por estar sujeito ao lançamento por homologação, o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário do imposto de renda pessoa



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10280.004757/2003-88
Acórdão nº : 106-14.630

física inicia-se em 31 de dezembro do ano de ocorrência do fato gerador.

LEGISLAÇÃO QUE AMPLIA OS MEIOS DE FISCALIZAÇÃO.

É incabível falar-se em irretroatividade da lei que amplia os meios de fiscalização, pois esse princípio atinge somente os aspectos materiais do lançamento.

**ACESSO À INFORMAÇÃO DE INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS.
SIGILO BANCÁRIO.**

A autoridade fiscal pode solicitar informações e documentos relativos a operações bancárias quando em procedimento de fiscalização.

LANÇAMENTO COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS. FATOS GERADORES A PARTIR DE 01/01/1997.

A Lei n.º 9.430/96, vigente a partir de 01/01/1997, estabeleceu, em seu artigo 42, uma presunção legal de omissão de rendimentos que autoriza o lançamento do imposto correspondente quando o titular da conta bancária não comprovar, mediante documentação hábil e idônea, a origem, a origem dos valores depositados em sua conta de depósito ou investimento.

APRESENTAÇÃO DE PROVAS E DOCUMENTOS APÓS A FASE IMPUGNATÓRIA.

A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que fique demonstrada uma das hipóteses elencadas no art. 16, § 4º do Decreto n.º 70.235, de 1972.

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

Improcedente a alegação de cerceamento de defesa quando a descrição dos fatos, a capitulação legal e os documentos anexados aos autos de infração, no processo, permitem à interessada compreender a acusação formulada na peça básica e desenvolver plenamente sua defesa.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10280.004757/2003-88
Acórdão nº : 106-14.630

PERÍCIA.

Denega-se pedido de perícia, quando estão presentes nos autos todos os elementos necessários ao julgamento e não foi tal pedido formalizado de acordo com a legislação pertinente.

Dessa decisão a contribuinte foi cientificada (AR de fls. 149) e seu procurador, na guarda do prazo legal, protocolou o recurso de fls. 150 a 173, acompanhado do Termo de Arrolamento de Bens e Direitos de fls. 175. Seus argumentos são a seguir resumidos:

- o fato gerador do imposto de renda, é, para efeitos legais, a aquisição de rendas e proventos de qualquer natureza, ou seja, é o momento da identificação do acréscimo patrimonial;
- o Regulamento do Imposto de Renda é claro quando se refere aos critérios de apuração e recolhimento do tributo. Estabelece o parágrafo único do art. 111 do RIR/99 que "o imposto de renda será calculado sobre os rendimentos recebidos a cada mês";
- o art. 852 do mesmo diploma legal estabelece que " o imposto apurado na forma do art. 111, 142 e 758 deverá ser pago até o último dia útil do mês subseqüente àquele em que os rendimentos ou ganhos forem percebidos";
- desta feita, onde encontraria a Fazenda Nacional respaldo legal para impor a presunção de que o fato gerador do imposto de renda é a declaração de ajuste;
- o contribuinte cumpriu o dever de declarar e recolher o tributo – contagem do prazo decadencial nos termos do art. 150, parágrafo 4º do CTN;
- as declarações de ajuste não representam o momento da ocorrência do fato gerador do imposto de renda;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10280.004757/2003-88
Acórdão nº : 106-14.630

- as declarações de ajuste não teriam o condão de desnaturar a filosofia do art. 150 do CTN, sendo consideradas pela legislação tributária meros ajustes cujo intuito primordial seria o de ajustar os pagamentos antecipadamente efetivados;
- trata-se de obrigação acessória de interesse do contribuinte que poderá ajustar corretamente o lançamento já realizado ao tempo da percepção de rendimentos, recolhendo o saldo devido, quando devido, ou devendo ser restituído se o pagamento antecipado foi maior que o devido;
- a Autoridade Fazendária agiu incorretamente quando não declarou a decadência dos lançamentos efetivados pela fiscalização nos períodos anteriores a dezembro de 1998, ante a superação do prazo de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador da obrigação respectiva;
- segundo Paulo de Barros Carvalho, lançamento e homologação são dois conceitos divergentes, enquanto o primeiro é a certidão de nascimento da obrigação, o segundo é a sua certidão de óbito;
- assim, o parágrafo primeiro do art. 144, do CTN não poderia ser aplicado ao caso em tela, pois trata-se de homologação, e não lançamento, prevalecendo a regra contida caput do art. 144;
- os Doutos Julgadores de primeira instância defenderam que a retroatividade dos critérios de fiscalização está expressamente prevista no CTN, desde sua edição, não tendo sido suscitado incompatibilidade dessa norma com o texto constitucional;
- a regra contida no art. 144, § 1º, com efeito retroativo, não pode ser invocado nos casos de existência de autos de infração, na parte em que aplicam penalidades;
- a regra a ser seguida, nesses casos, seria o art. 106 do CTN, com as alterações trazidas pela Constituição Federal de 1988;
- a possibilidade de quebra de sigilo bancário sem autorização judicial é uma novidade surgida a partir da publicação da Lei Complementar n.º



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10280.004757/2003-88
Acórdão nº : 106-14.630

105/2001, e inobstante sua semântica jurídica, não produz efeitos aos fatos anteriores a sua vigência;

- a impugnante foi autuada por não ter justificado a origem dos depósitos que transitaram em sua conta. No entanto, justificou nos autos do processo que:
- em relação ao mês de março de 1998, foi levantado pela fiscalização o valor de R\$ 7.666,00. Segundo consta no extrato bancário da empresa Construfox Construções e Representações Ltda. Foi repassado a conta da Autuada o valor de R\$ 5.000,00;
- em relação ao mês de agosto, foi levantado pela fiscalização o valor de R\$ 385.951,81. Segundo extrato bancário da empresa houve um repasse de R\$ 350.000,00 para a conta da autuada;
- em relação ao mês de setembro, foi levantado pela fiscalização o valor de R\$ 315.563,27. Segundo extrato bancário da empresa houve um repasse a conta da autuada de R\$ 100.000,00;
- tais valores, recebidos pela pessoa física foram informados na DIPJ da empresa e recolhido o imposto respectivo. Tratou-se de distribuição de lucro. Não se trata, neste caso, de ausência de justificativa da origem dos valores que transitam pela sua conta corrente e sim tributação pautada exclusivamente na totalidade de CPMF paga;
- se partirmos da premissa que o acréscimo de patrimônio é o pressuposto legal para a ocorrência da obrigação tributária, parece discutível a legitimidade da cobrança do imposto de renda sobre rendimentos individualmente considerados, como elementos isolados e autônomos;
- nessa toada, todo e qualquer veículo normativo que autoriza a Receita Federal a utilizar valores pagos, individualmente, pela pessoa física, relativa a CPMF, isoladamente, não poderão surtir eficácia para efeito de arrecadação de Imposto de Renda;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10280.004757/2003-88
Acórdão nº : 106-14.630

- o fato gerador da CPMF é a movimentação financeira, assim entendida os depósitos bancários que transitam sobre a conta corrente ou aplicações do correntista. Não podem, em última análise, corresponder a renda ou proventos (acréscimo patrimonial), sob pena do contribuinte ser tributado duas vezes pelo mesmo fato gerador;
- inadmissível o uso da CPMF para lançamento do imposto sobre a renda de acordo com a vedação contida na redação original da Lei nº 9.311, de 26 de outubro de 1996, vigente à época da ocorrência dos fatos geradores do imposto lançado;
- o lançamento do imposto de renda não pode ser feito com base em extratos e depósitos bancários, pois tais depósitos não representam disponibilidade econômica de renda;
- a Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001, não pode ser aplicada ao caso, em virtude da inadmissibilidade de sua retroação, portanto, teria que haver autorização judicial para a obtenção dos dados das movimentações bancárias da autuada, relativamente ao ano de 1998.

Para corroborar as teses defendidas a recorrente transcreve jurisprudência judicial e administrativa .

É o Relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10280.004757/2003-88
Acórdão nº : 106-14.630

VOTO VENCIDO

Conselheira SUELI EFIGÊNIA MENDES DE BRITTO, Relatora

O recurso preenche os pressupostos de admissibilidade. Dele conheço.

1. Preliminares.

1.1 Da licitude da prova obtida pela fiscalização. Quebra de sigilo bancário.

O renomado autor James Marins em sua obra Direito Processual Tributário Brasileiro (Administrativo e Judicial) São Paulo – 2002. Edit.Dialética, 2^a Edição, pág. 180, preleciona:

Princípio do dever de colaboração. Todos têm o dever de colaborar com a Administração em sua tarefa de formalização tributária. Têm contribuinte e terceiros, não apenas a obrigação de fornecer os documentos solicitados pela autoridade tributária, mas também o dever de suportar as atividades averiguatórias, referentes ao patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas dos contribuintes e que possam ser identificados através do exame de mercadorias, livros, arquivos, documentos fiscais ou comerciais etc.

Segundo o Código Tributário Nacional submetem-se às regras de fiscalização tributária todas as pessoas naturais ou jurídicas, contribuintes ou não, inclusive tabeliães, instituições financeiras, empresas de administração de bens, corretores, leiloeiros, exceto quanto a fatos sobre os quais exista previsão legal de sigilo em razão de cargo, ofício, função ministério, atividade ou profissão.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10280.004757/2003-88
Acórdão nº : 106-14.630

Não havendo a colaboração do contribuinte a autoridade fiscal tem o dever de executar o lançamento de ofício, utilizando os elementos que dispuser (RIR/99 art. 889, Inciso II), e foi o que aconteceu no caso em pauta.

O recorrente alega que houve quebra de sigilo bancário, e com isso a violação de uma cláusula pétreia da Constituição Federal.

Para atingir o objetivo de fiscalizar a Administração Tributária tem o dever de investigar as atividades dos contribuintes de modo a identificar aquelas que guardem relação com as normas tributárias e, em sendo o caso, proceder ao lançamento do crédito.

A Constituição Federal de 1988 em seu artigo 145, § 1º, assim preceitua:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I – impostos;

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte

O parágrafo único do art. 142 da Lei nº 5.172 de 26 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional, estabelece que a atividade de lançamento é vinculada e obrigatória sob pena de responsabilidade funcional.

Os poderes investigatórios estão disciplinados no C.T.N nos artigos 194 a 200. Nos termos do inciso II do art. 197, as instituições financeiras estão



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10280.004757/2003-88
Acórdão nº : 106-14.630

obrigadas a prestarem informações de que disponham com relação aos bens, negócios ou atividades de terceiros.

A Lei nº 4.595 de 1964, em seu art. 38, § 5º, já permitia a obtenção de informações das instituições financeiras, sem que existisse autorização judicial para tal fim.

A Lei Complementar nº 105 de 10 de janeiro de 2001, regulamentada pelo Decreto nº 3.724, preceitua :

Art. 1º As instituições financeiras conservarão sigilo em suas operações ativas e passivas e serviços prestados.

(...)

§ 3º Não constitui violação do dever de sigilo:

(...)

VI – a prestação de informações nos termos e condições estabelecidos nos artigos 2º, 3º, 4º, 5º, 6º, 7º e 9º desta Lei Complementar.

(...)

Art. 6º As autoridades e os agentes fiscais tributários da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios somente poderão examinar documentos, livros e registros de instituições financeiras, inclusive os referentes a contas de depósitos e aplicações financeiras, quando houver processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso e tais exames sejam considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente.

Parágrafo único. O resultado dos exames, as informações e os documentos a que se refere este artigo serão conservados em sigilo, observada a legislação tributária.(original não contém destaques)



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10280.004757/2003-88
Acórdão nº : 106-14.630

Dessa forma, os procedimentos administrativos concernentes à requisição, o acesso e o uso pela Secretaria da Receita Federal, de informações referentes às operações financeiras dos contribuintes, independentemente de ordem judicial, não caracterizam quebra de sigilo bancário.

1.2 Irretroatividade da Lei nº 10.174 de 10/1/2001.

Com a edição da Lei nº 10.174/2001, entrou em vigor (art.2º) a nova redação do § 3º do art. 11 da Lei nº 9.311 de 24 de outubro de 1996, que instituiu a CPMF, para os seguintes termos:

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

(original não contém destaques)

O legislador ao dar essa nova redação, apenas, fixou mais um procedimento de fiscalização, ou seja, o de solicitar das autoridades bancárias





MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10280.004757/2003-88
Acórdão nº : 106-14.630

informações sobre a movimentação dos contribuintes, desde que o procedimento administrativo tenha sido instaurado.

O Código Tributário Nacional no § 1º do art. 144 determina:

Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e reger-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 processo de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

(original não contém destaques)

Dessa forma, quando a norma legal tenha instituído novos critérios de apuração ou fiscalização a aplicação é imediata.

Esse entendimento coincide com o do Procurador da Fazenda Nacional Dr. Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho, expresso em artigo publicado na revista Fórum Administrativo nº 06, de agosto de 2001, que se transcreve a seguir para maior esclarecimento do tema:

O caput do artigo 144 do Código Tributário Nacional 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.

O § 2º do art. 144 do CTN dispõe que, em relação aos impostos lançados por períodos certos de tempo, a lei poderá fixar expressamente a data em que o fato gerador se considera ocorrido.

No entanto, quanto aos aspectos meramente formais ou procedimentos, segundo o § 1º do mesmo artigo 144 do C.T.N., aplica-



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10280.004757/2003-88
Acórdão nº : 106-14.630

se ao lançamento 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.

Destarte, não há direito adquirido de só ser fiscalizado com base na legislação vigente no momento da ocorrência do fato gerador, mas com base da legislação vigente no momento da ocorrência do lançamento, que, aliás, pode ser revisado de ofício pela autoridade administrativa, enquanto não ocorrer a decadência.

Tendo em vista que o lançamento é declaratório da obrigação tributária e constitutivo do crédito tributário, o direito adquirido emergido com o fato gerador, refere-se ao aspecto substancial do tributo, mas não em relação à aplicação de meios mais eficientes de fiscalização. Nesta hipótese, a lei que deverá ser aplicada é a vigente no momento do lançamento ou de sua revisão até antes da ocorrência da decadência, mesmo que posterior ao fato gerador, embora que, que respeita a parte material, seja observada a legislação do momento da ocorrência do fato gerador ou do momento em que é considerado ocorrido.

A Constituição Federal, de 1988, não assegura que o sigilo bancário só poderia ser transferido para a Administração Tributária com a intermediação do Poder Judiciário, deixando o estabelecimento dessa política para o legislador infraconstitucional.

E, certamente, o contribuinte, de há muito tempo, já fora orientado no sentido de que a lei, que disciplina os aspectos formais ou simplesmente procedimentais, é a vigente na data do lançamento.

A fiscalização através da transferência direta do sigilo bancário para a Administração tributária não representa uma inovação dos aspectos substanciais do tributo: a Lei Complementar nº 105/2001 e a Lei nº 10.174/01.

Neste aspecto, cabe repetir que, quanto ao estabelecimento da hipótese de incidência, à identificação do sujeito passivo, à definição da base de cálculo, à fixação de alíquota, e etc, a lei, a ser utilizada, continua sendo a vigente antes do fato gerador do tributo, inexistindo descumprimento ao princípio da irretroatividade da lei em relação ao fato gerador (C.F., art. 150, III, a).

Considerando que o procedimento fiscal teve início em setembro de 2002 (fl.1), sob a égide da nova norma legal, a autoridade fiscal estava legalmente



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10280.004757/2003-88
Acórdão nº : 106-14.630

autorizada a fiscalizar os anos calendários não atingidos pela decadência do direito de lançar.

2. Mérito.

2.1. Decadência do direito de lançar os fatos geradores ocorridos nos meses do ano – calendário de 1998.

Este tema, apesar de ser antigo e muito discutido, continua sem solução definitiva, como revelam as diferentes decisões administrativas e judiciais.

Os diversos posicionamentos estão calcados em um outro conflito que até hoje não foi resolvido, qual seja: a que categoria pertence o lançamento do imposto de renda pessoa física.

A Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional, assim conceitua o lançamento e suas espécies:

Art. 147 - O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.

Art. 149 - O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

(...)

Art. 150 - O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa,

Y *S*



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10280.004757/2003-88
Acórdão nº : 106-14.630

opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º - O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento.

§ 2º - Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º - Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§ 4º - Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. (original não contém destaques)

Em síntese temos:

- a) lançamento por declaração, o contribuinte informa e, utilizando-se dos dados declarados, à autoridade lançadora expede a notificação;
- b) lançamento de ofício, por iniciativa única e exclusiva da autoridade lançadora, com ou sem a colaboração do sujeito passivo;
- c) lançamento por homologação, que na verdade é apenas e tão somente a confirmação de uma atividade exercida pelo contribuinte que é o pagamento do imposto.

O lançamento de IRPF era, com certeza, da espécie por declaração até a edição Decreto-lei nº 1.968 de 23/12/82, que em seu art. 7º normatizou que: *A falta ou insuficiência de recolhimento de imposto ou de quota nos prazos fixados, apresentada ou não a declaração de rendimentos, sujeitará o contribuinte à multa*



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10280.004757/2003-88
Acórdão nº : 106-14.630

de mora de 20% ou a multa de lançamento "ex officio", acrescida, em qualquer dos casos, de juros de mora.

Assim, ocorrido o fato gerador (art. 43 do C.T.N) o contribuinte passa a ser considerado devedor do imposto, independentemente, da entrega da declaração e de ser notificado do mesmo.

Com isso, a declaração de rendimentos, que era tida como documento necessário para a elaboração do lançamento, formalizado por meio de notificação, **passou a ter um caráter apenas e tão somente informativo.**

Dessa forma, considerando a classificação do Código Tributário Nacional, o lançamento do IRPF passou a ter natureza de "lançamento por homologação".

Como àquela época o período para apuração da ocorrência do fato gerador do imposto de renda era anual, essa modificação foi aceita sem maiores controvérsias e consequências. Porém, com a edição da Lei 7.713/88, que em seu art. 2º, modificou o período de apuração de anual para mensal, quando disciplinou que a partir de janeiro de 1989 o imposto de renda seria considerado **devido** no mês da percepção dos rendimentos e ganhos de capital, surgiu a necessidade de se definir qual seria o termo de início para a autoridade lançadora exercer o seu direito de lançar.

Contudo, no ano seguinte essa sistemática foi parcialmente alterada com a entrada em vigor da Lei nº 8.134 de 27 de dezembro de 1990 , que assim dispõe:

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10280.004757/2003-88
Acórdão nº : 106-14.630

Parágrafo único. A declaração, em modelo aprovado pelo Departamento da Receita Federal, deverá ser apresentada até o dia 25 (vinte e cinco) do mês de abril do ano subsequente ao da percepção dos rendimentos ou ganhos de capital.

Art. 10 - A base de cálculo do imposto, na declaração anual, será a diferença entre as somas dos seguintes valores:

I - de todos os rendimentos percebidos pelo contribuinte durante o ano-base, exceto os isentos, os não tributáveis e os tributados exclusivamente na fonte; e

II - das deduções de que trata o art. 8.

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) .

Art. 12 - Para fins do ajuste de que trata o artigo anterior, o Imposto sobre a Renda será calculado mediante aplicação, sobre a base de cálculo (art. 10), de alíquotas progressivas, previstas no art. 25 da Lei nº 7.713, de 1988, constantes de tabela anual.
(original não contém destaques)

Sistemática essa, mantida pela Lei nº 8.383/91 e por todas as leis posteriores, vigorando até a data de hoje.

Com a criação da DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL a confusão ficou estabelecida, porque, manteve-se o imposto no momento da percepção do rendimento e outro (residual) considerado como devido na declaração. Assim, na prática, ficamos diante de dois períodos de apuração, um mensal e outro anual, ambos para um único contribuinte.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10280.004757/2003-88
Acórdão nº : 106-14.630

O que poucos atentaram, é que a norma legal que “criou” a obrigatoriedade da entrega de uma declaração chamada de ajuste, **não revogou e tão pouco alterou a disposição contida no art. 7º do Decreto-lei nº 1.968 de 1982.**

Estando em vigor o indicado artigo, o contribuinte deve o imposto no momento do fato gerador. Precisa apresentar declaração anual, mas como obrigação acessória, porque o fisco pode notificá-lo a pagar o imposto independentemente do contribuinte tê-la apresentado. Em resumo, o fisco não precisa aguardar a informação do contribuinte, consignada na declaração apresentada no final do ano. Pode lançar de ofício o imposto em qualquer momento, desde que constatado a ocorrência do fato gerador.

Dessa forma temos dois momentos de apuração do imposto:

- a) mensal, nas hipóteses expressamente previstas em lei como por exemplo, imposto de renda retido na fonte ou obrigatoriamente antecipado (autônomo e aluguel), tributação definitiva e aquele devido exclusivamente na fonte;
- b) anual, na hipótese de rendimentos da atividade rural e daqueles rendimentos que durante o ano calendário ficaram abaixo do limite de isenção e que somados geram imposto. Por isso é denominada declaração de AJUSTE ANUAL.

Com isso temos também duas formas de pagamento de imposto, pagamento tido como antecipado e pagamento definitivo.

O pagamento antecipado de imposto para a pessoa física, nos termos da legislação vigente, é nas seguintes hipóteses: a) rendimentos de trabalho assalariado; b) no resgate de previdência privada e FAPI; c) aluguéis e *Royalties*; d) rendimentos de partes beneficiárias ou do fundador; e) multas e vantagens; f) juros e



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10280.004757/2003-88
Acórdão nº : 106-14.630

indenizações por lucros cessantes e por danos morais; g) rendimentos recebidos como cobertura por sobrevivência em seguro de vida; h) rendimentos decorrentes de decisão judicial da Justiça Federal.

Isso significa, que os beneficiários desses rendimentos pagam no momento da percepção e no final do ano – calendário inserem na declaração de ajuste anual o rendimento e utilizam o imposto já recolhido como redução do devido no ano.

Por óbvio, não há como entender que o rendimento omitido é da espécie antecipação. Antecipação a que?

Pagamento antecipado é uma denominação que só pode ser aplicada para o recolhimento espontâneo de imposto. Jamais ao imposto cobrado por lançamento de ofício, pois, atualmente essa espécie de lançamento é justamente porque o contribuinte ao deixar de pagar o imposto no momento do fato gerador, como manda a lei, postergou o pagamento, quando correndo o risco de ser descoberto escondeu o rendimento do conhecimento do fisco. Justamente por ter deixado de pagar o imposto na época correta é que sobre ele incide a penalidade de 75% de multa.

O fundamento legal do lançamento aqui examinado é o art. 42 da Lei nº 9.430 de 27 de dezembro de 1996, e suas alterações, inserido no art. 849 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 3.000/99, que assim preceitua:

Art. 849. Caracterizam-se também como omissão de receita ou de rendimento, sujeitos a lançamento de ofício, os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto à instituição financeira, em relação aos quais a pessoa física ou jurídica, regularmente intimada, não comprove, mediante documentação hábil ou idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações (Lei nº 9.430, de 1996, art. 42).



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10280.004757/2003-88
Acórdão nº : 106-14.630

§ 1º Em relação ao disposto neste artigo, observar-se-ão (Lei nº 9.430, de 1996, art. 42, §§ 1º e 2º):

I - o valor das receitas ou dos rendimentos omitido será considerado auferido ou recebido no mês do crédito efetuado pela instituição financeira;

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

§ 2º Para efeito de determinação da receita omitida, os créditos serão analisados individualizadamente, observado que não serão considerados (Lei nº 9.430, de 1996, art. 42, § 3º, incisos I e II, e Lei nº 9.481, de 1997, art. 4º):

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

II - no caso de pessoa física, sem prejuízo do disposto no inciso anterior, os de valor individual igual ou inferior a doze mil reais, desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de oitenta mil reais.

§ 3º 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 (Lei nº 9.430, de 1996, art. 42, § 4º). (original não contém destaques)

Desse comando legal se extrai:

- a) o legislador criou uma presunção legal, da espécie condicional ou relativa de que há omissão de rendimentos sempre que ficar comprovado a existência de depósito bancário sem origem dos recursos utilizados nas operações;
- b) a fiscalização cabe a prova da existência dos depósitos, e ao contribuinte o ônus de demonstrar, por meio de documentos hábeis e



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10280.004757/2003-88
Acórdão nº : 106-14.630

idôneos, que os recursos depositados têm origem nos rendimentos tributados ou isentos auferidos no mês;
c) a apuração e a incidência do imposto sobre os valores pertinentes aos depósitos injustificados, como expressamente prevista no § 4º do art. 42 da Lei nº 9.430 de 1.996, deverá ser mensal.

Essa norma legal, é clara a tributação do rendimento omitido, apurado pela utilização dessa presunção legal, só pode ser no mês. Com temos o reconhecimento do legislador que o rendimento omitido sujeita-se a tributação no mês em que foi constatado pela autoridade fiscal. Isso significa que para a hipótese examinada o legislador também fixou o momento do fato gerador, que em regra é na percepção do rendimento, para o momento em o fisco tomou conhecimento da omissão.

Dessa maneira, por falta de amparo legal o fisco está impedido de tributar essa espécie de rendimento no encerramento do ano – calendário.

Enquanto a norma inserida no § 4º do art. 42 da Lei nº 9.430 de 1996 estiver em vigor, pelo princípio da legalidade consagrado nos artigos 5º, II, 37 e 150, I da Constituição Federal , cabe aos órgãos administrativos julgamento aplicá-la.

James Marins, na obra anteriormente citada, pág. 175 ensina que:

Nenhum ato administrativo – fiscal, seja de formalização seja de julgamento, pode ser discricionário, pois as atividades administrativo – fiscais de fiscalização, apuração, lançamento e julgamento são atividades administrativas plenamente vinculadas (art. 3º do CTN) que devem atender às normas jurídicas de procedimento e processo com a finalidade de aplicar a lei e o Direito (art. 2º, I, da LGPAF) na exata medida da inteireza constitucional e infraconstitucional do sistema jurídico que rege a relação jurídico – tributária, e desse modo preserva a distribuição da justiça sob o ponto de vista do Direito..



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10280.004757/2003-88
Acórdão nº : 106-14.630

Dessa forma, embora a regra de contagem do prazo para o lançamento do imposto sobre a renda de pessoa física seja ANUAL, no caso específico de omissão de rendimentos apurada na forma do art. 42, anteriormente transscrito, passa a ser mensal.

Para fins da análise de decadência, como já explicado, a regra a ser aplicada na hipótese examinada é aquela contida no § 4º do art. 150 do CTN. Dessa maneira o termo de início, para a contagem do prazo de cinco anos que o fisco tem para efetuar o lançamento, será o mês em que o legislador considerou ocorrido o fato gerador.

Como a ciência do Auto de Infração ocorreu em **16/12/2003** (AR de fl. 292), o imposto de renda incidente sobre os valores apurados nos meses de janeiro até novembro de 1998, no total de **R\$ 1.073.073,80**, deve ser excluído do lançamento por ter sido atingido pelo instituto da decadência.

2.2 - Omissão de rendimentos relativa ao mês de dezembro de 1998 no valor de R\$ 91.690,00.

O lançamento discutido tem por fundamento legal a tributação de rendimentos considerados como omitidos por presunção legal, já registrada, assim cabia ao contribuinte provar que os valores encontrados pelo fisco têm suporte nos rendimentos tributados ou isentos.

A autoridade fiscal comprovou no mês de dezembro de 1998 depósitos num total de **R\$ 91.690,00**, e o recorrente nenhum documento no sentido de provar que tinha origem nos rendimentos anteriormente declarados ao fisco.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA**

Processo nº : 10280.004757/2003-88
Acórdão nº : 106-14.630

Com relação aos acórdãos e a Súmula 182 do TFR, invocados pelo recorrente, não lhe socorrem, pois se referem a legislação anterior a Lei nº 9.430, de 1996.

Quanto à jurisprudência administrativa transcrita em seu recurso, não constituem normas complementares da legislação tributária, porquanto não exista lei que lhes confira efetividade de caráter normativo (inciso II do art. 100 do CTN e Parecer CST nº 390/71).

Com relação às decisões judiciais indicadas, conforme determinação contida nos artigos 1º e 2º do Decreto nº 73.529/74, vinculam apenas as partes envolvidas no processo, sendo vedada a extensão administrativa dos efeitos judiciais contrária à orientação estabelecida para a administração direta e autárquica em atos de caráter normativo ou ordinários.

Explicado isso, voto por dar provimento parcial ao recurso para excluir o imposto incidente sobre o valor de R\$ 1.073.073,80, relativo a base de cálculo do imposto de janeiro a novembro de 1998, por ter sido lançado após o prazo de cinco anos da ocorrência do fato gerador.

Sala das Sessões - DF, em 19 de maio de 2005.


SUELI EFIGÊNIA MENDES DE BRITTO



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10280.004757/2003-88
Acórdão nº : 106-14.630

VOTO VENCEDOR

Conselheiro JOSÉ RIBAMAR BARROS PENHA, Redator designado

Em decorrência da votação realizada em sessão, passo a redigir o voto vencedor, unicamente, quanto à periodicidade do fato gerador do imposto de renda das pessoas físicas, nos casos em que o fisco apura omissão de rendimentos com fundamentos nas disposições do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996. Como visto, no voto vencido, embora em voz solteira, a I. Conselheira defende a ocorrência mensal, posto à literalidade do § 4º do mencionado artigo. Veja-se o inteiro teor do dispositivo:

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;

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10280.004757/2003-88
Acórdão nº : 106-14.630

ultrapasse o valor de R\$ 80.000,00 (oitenta mil reais). (Limites alterados pela Lei nº 9.481, de 13.8.1997)

§ 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. (destaque posto)

§ 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. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002).

§ 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. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002).

Inicialmente, de ver as disposições do art. 18 da Lei Complementar nº 95, de 26 de fevereiro de 1998, que dispõe sobre a elaboração das leis, a redação, a alteração, *verbis*:

Art. 18. Eventual inexatidão formal de norma elaborada mediante processo legislativo regular não constitui escusa válida para o seu descumprimento.

A orientação da norma é no sentido de que ao aplicador da lei cabe buscar o sentido da norma e aplicá-la jungida ao seu objetivo, sem negar ou restringir a sua aplicação. No caso da Lei nº 9.430, é de conhecimento público que o legislador buscou instrumentalizar o fisco para alcançar aqueles contribuintes com movimentação financeira incompatível com os valores apresentados (anualmente) nas Declarações de Ajuste Anual.

A norma complementar encontra sua justificativa no princípio da legalidade ao qual se acopla o princípio da finalidade, cujo sentido, expõe Celso Antônio Bandeira de Mello, *in* Curso de Direito Administrativo, São Paulo, 2005, Malheiros, 18 ed. p. 97, *verbis*:



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA**

Processo nº : 10280.004757/2003-88
Acórdão nº : 106-14.630

Por força dele a Administração subjuga-se ao dever de alvejar sempre a finalidade normativa, adscrevendo-se a ela. (...) "o fim da lei é o mesmo que seu espírito e o espírito da lei faz parte da lei mesma". (...) "o espírito da lei, o fim da lei, forma com o seu texto um todo harmônico e indestrutível, e a tal ponto, que nunca poderemos estar seguros do alcance da norma, se não interpretarmos o texto da lei de acordo com o espírito da lei".

Em rigor, o princípio da finalidade não é uma decorrência do princípio da legalidade. É mais que isto: é uma inherência dele; está nele contido, pois corresponde à aplicação da lei tal qual é; ou seja na conformidade de sua razão de ser, do objetivo em vista do qual foi editada. Por isso se pode dizer que tomar uma lei como suporte para a prática de ato desconforme com sua finalidade não é aplicar a lei; é desvirtuá-la; é burlar a lei sob pretexto de cumpri-la. Daí por que os atos incursos neste vício – denominado “desvio de poder” ou “desvio de finalidade” – são nulos. Quem desatende ao fim legal desatende à própria lei.

Acerca da interpretação da norma legal, seguindo o princípio da finalidade, são oportunas as lições de Carlos Maximiliano, em Hermenêutica e Aplicação do Direito, Rio de Janeiro, 1998, Forense, 17^a ed., p. 128, verbis:

Consiste o Processo Sistemático em comparar o dispositivo sujeito a exegese, com outros do mesmo repositório ou de leis diversas, mas referentes ao mesmo objeto.

Por umas normas se conhece o espírito das outras. Procura-se conciliar palavras antecedentes com as conseqüentes, e do exame das regras em conjunto deduzir o sentido de cada uma.

Em toda ciência, o resultado do exame de um só fenômeno adquire presunção de certeza quando confirmado, contrastado pelo estudo de outros, pelo menos dos casos próximos, conexos; à análise sucede a síntese; do complexo de verdades particulares, descobertas, demonstradas, chega-se até a verdade geral.

2

O Direito objetivo não é um conglomerado caótico de preceitos; constitui vasta unidade, organismo regular, sistema, conjunto harmônico de normas coordenadas, em interdependência metódica, embora fixada cada uma no seu lugar próprio. De princípios jurídicos mais ou menos gerais deduzem corolários; uns e outros condicionam e restringem reciprocamente, embora se desenvolvam de modo que constituem elementos autônomos operando em campos diversos.

Cada preceito, portanto, é membro de um grande todo; por isso do exame do conjunto resulta bastante luz para o caso em apreço.

83 J



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10280.004757/2003-88
Acórdão nº : 106-14.630

Com estas orientações, não resta dúvida que a interpretação sistemática da legislação se faz necessária. É de iniciar-se pelo fato gerador do Imposto de Renda das Pessoas Físicas, conforme definido na Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional, *verbis*:

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

Tem sido considerado correto o entendimento segundo o qual a disponibilidade econômica ou jurídica consiste na obtenção de um conjunto de bens, valores e/ou títulos por pessoa física ou jurídica, passíveis de serem transformados ou convertidos de imediato em numerário. O direito de usar a renda, ou os proventos, devem estar definitivamente constituídos na forma da lei, alcançando as operações e atos abrangidos pelo direito, tais como os salários, os honorários, os juros, os aluguers, o lucro etc.. O conjunto de tais importâncias corresponde aos rendimentos cujo contribuinte tem o dever de apurar mensalmente e recolher o devido ao fisco, sob a forma definitiva ou como antecipação ao devido na declaração de ajuste anual.

Neste ponto reside o primeiro dilema ao aplicador da norma afeito à interpretação gramatical ou literal. Trago, em uma preliminar, as palavras da I. Conselheira Leila Maria Scherrer Leitão esposadas no Acórdão CSRF/01- 04.724, de 14.10.2003, *verbis*:

Tem-se, a priori, com a vigência da Lei nº 7.713, de 1988, o imposto de renda passou a ser apurado e devido mensalmente, à medida em que os rendimentos fossem percebidos.

Entretanto, com a vigência da Lei nº 8.134, de 1990, retornou-se à sistemática anterior, no sentido de se ajustar o imposto a pagar ou a ser restituído por ocasião da declaração anual de ajuste cabendo ao próprio sujeito passivo determinar a base de cálculo e proceder ao pagamento do tributo, se for o caso, observando as determinações da legislação tributária.

As duas leis mencionadas apresentam os termos a seguir.

Lei nº 7.713, de 1988:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10280.004757/2003-88
Acórdão nº : 106-14.630

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

Art. 3º O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos arts. 9º a 14 desta Lei.

§ 1º Constituem rendimento bruto todo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidos em dinheiro, e ainda os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais correspondentes aos rendimentos declarados.

O dispositivo informa ser devido mensalmente o imposto de renda das pessoas físicas, à medida que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos. Na regulamentação do dispositivo ficou estabelecido que a tributação sobre o ganho de capital é definitiva tendo o fato gerador, por essa razão, periodicidade mensal, ou diário. Não há dissídio jurisprudencial sobre este aspecto.

Já quanto aos rendimentos estes deverão ser consolidados ao final do ano-calendário na chamada Declaração de Ajuste Anual. É sabido que mencionada Lei nº 7.713, de 1988, traduzia a intenção da Administração Tributária de eliminar a Declaração de Imposto de Renda apresentada anualmente. Os valores recebidos mensalmente, sobre os quais sempre ocorreu o dever de antecipar o imposto devido, quando da totalização anual, mesmo àqueles contribuintes que possuíam fonte única de rendimento, não foi possível suprimir a Declaração. É que as deduções, abatimentos etc. considerados na apuração “renda” tributável só são conhecidas integralmente ao final do ano-calendário. Por isso a necessidade da declaração anual. Assim, a Lei nº 8.134, de 1990, verbis:

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.

...



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10280.004757/2003-88
Acórdão nº : 106-14.630

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

...

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

Nos termos dos dispositivos supra, permanece a determinação segundo a qual o imposto de renda das pessoas físicas será devido à medida que os rendimentos forem percebidos, o que leva ao raciocínio da apuração e recolhimento mensais. Também, de ver a obrigatoriedade de apresentar a declaração anual quando será apurado o saldo do imposto a pagar ou a importânci a restituir, recolhida indevidamente como se imposto devido fosse. Ou seja, somente ao final de um período, estabelecido pela legislação tributária, de doze meses, é possível se definir a "renda tributável", descontadas as deduções autorizadas pela lei.

Assim, embora existindo as disponibilidades econômicas ou jurídicas em cada mês, o fato gerador do IRPF, salvo nas situações de tributação definitiva, tem como característica principal ser anual. A este respeito, a doutrina e jurisprudência seguintes.

Sacha Calmon Navarro Coelho, explica que "o legislador pode dizer que o fato gerador do IR das pessoas jurídicas ocorre na data dos respectivos balanços", *in Comentários à Constituição de 1988 – Sistema tributário*, 4 ed. Rio de Janeiro: Forense, p. 218.

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

O Ministro Franciulli Netto, do Superior Tribunal de Justiça, no RESP 584.195 / PE, julgado em 19.02.2004, deixa assente que "o conceito de renda envolve





MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10280.004757/2003-88
Acórdão nº : 106-14.630

necessariamente um período, que, conforme determinado na Constituição Federal, é anual. Mais a mais, é complexa a hipótese de incidência do aludido imposto, cuja ocorrência dá-se apenas ao final do ano-base, quando poderá se verificar os últimos dos fatos requeridos pela hipótese de incidência do tributo”.

O que a legislação tributária determinou é a obrigatoriedade, durante o decorrer do ano-calendário, de o contribuinte antecipar, mediante a retenção feita pela fonte pagadora dos rendimentos ou por meio do recolhimento por conta própria, o imposto que será apurado em definitivo quando da apresentação da Declaração de ajuste anual a teor dos artigos 9º e 11 da Lei nº 8.134, de 1990, declaração esta submetida à homologação do Fisco Federal. Como sabido, não existe obrigatoriedade de apresentar declarações mensais aos contribuintes pessoas físicas.

Conclui-se, do até aqui exposto, o IRPF amoldar-se ao lançamento pela modalidade por homologação e fato gerador à periodicidade anual.

De volta as disposições do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, no *caput*, de destacar a presunção de omissão de rendimentos pelas pessoas físicas no equivalente valor dos depósitos em contas mantidas em instituições financeiras cuja origem não seja comprovada. Mas não resta só comprovar a origem. Há que ficar claro que tais depósitos já foram tributados na declaração ou exclusivamente por ocasião do recebimento, ou, que tais rendimentos sejam isentos ou não tributáveis, ou pode ocorrer a comprovação que tais valores não pertençam ao titular da conta.

O § 1º do artigo 42, em consonância com a definição dada pelo art. 2º da Lei nº 7.713, de 1988, e do art. 2º Lei nº 8.134, de 1990, estabelece que o valor depositado é considerado auferido no mês do crédito, enquanto que o § 3º, inciso II, determina os limites dos depósitos considerados rendimentos omitidos. Estão sujeitos a tributação os valores superiores a R\$12.000,00 mensais ou, se inferiores, somados, ao final do ano, ultrapassar o montante de R\$80.000,00.

Identificada a omissão de rendimentos aos moldes da presunção *juris tantum* definida, a tributação, obrigatoriamente, amolda-se à matriz incidência da Lei nº 7713, de 1998, e alteração da Lei nº 8.134, de 1990. E não pode ser de outro modo. A



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10280.004757/2003-88
Acórdão nº : 106-14.630

Lei nº 9.430, não criou hipótese de incidência do IRPF. Persiste a tributação da omissão de rendimentos, ninguém duvida.

Com respaldo no art. 74 do Decreto-Lei nº 5.844, de 1943 (art. 835 do RIR/99) o Fisco exerce o dever-poder de revisão da Declaração de Ajuste apresentada pelo Contribuinte no prazo legal de 5 anos, realizando o competente crédito tributário mediante a lavratura do competente auto de infração, observadas as disposições do Decreto (Lei) nº 70.235, de 06 de março de 1972.

Neste caso, já transcorrido o ano-calendário, apura-se o fato gerador do imposto (anual) aplicando-se a tabela progressiva anual.

As disposições do § 4º do art. 42, com vistas a tributação mensal podem ter aplicação caso a fiscalização realize a atuação dentro do próprio ano-calendário ou, quiçá, o contribuinte venha realizar a apuração e o recolhimento do imposto dentro do próprio ano, situação que, naturalmente, desconfiguraria a omissão descrita na lei.

Pertinente um paralelo deste tipo de apuração com os lançamentos de ofício relativos à infração denominada Acréscimo patrimonial a descoberto. Como sabido, o acréscimo patrimonial integra o rendimento bruto a ser tributado "à medida em que (...) percebidos". O entendimento consolidado pela jurisprudência administrativa é no sentido de que a apuração deve ser mensal, ou melhor, o levantamento deve corresponder a cada mês em que houver a omissão de rendimentos em razão de aplicações em montante superiores aos recursos disponíveis. A diferença de recursos apurada em cada mês é somada e aplicada a tabela progressiva anual.

No caso do depósito bancário, não poderia ser diferente, sob pena de tornar a norma inaplicável, o que não compete ao juiz, tampouco ao julgador administrativo.

Assim, conclui-se, que a omissão de rendimentos representada por valores depositados em conta bancária cujo titular não oferece prova de que tais valores já sofreram ou não estão sujeitos à tributação é apurada mensalmente com



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10280.004757/2003-88
Acórdão nº : 106-14.630

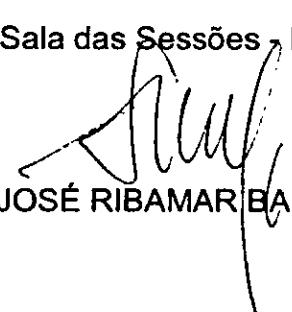
relação aos depósitos superiores a R\$12.000,00 ou a todos os depósitos quando estes atingirem o montante anual acima de R\$80.000,00.

O cálculo do imposto far-se-á mediante a aplicação de alíquotas constantes da tabela progressiva anual, correspondentes, levando-se o vencimento do tributo ao dia da entrega da declaração anual. Resta concluir que o fato gerador do imposto de renda pessoas físicas relativo aos rendimentos sujeitos a tributação na Declaração de Ajuste Anual, inclusive aqueles detectados pela fiscalização a partir de depósitos bancários de origem incomprovada, é anual.

No caso presente, o prazo para a Fazenda Nacional realizar a constituição do crédito tributário não apurado e recolhido, espontaneamente, pelo contribuinte (lançamento por homologação) iniciou-se em 1º de janeiro de 1999, terminado em 31 de dezembro de 2003 (cinco anos, portanto). Como a notificação do lançamento ocorreu ainda em julho de 2003, não resta dúvida que o direito da Fazenda Nacional encontrava-se em plena vigência.

Os valores considerados rendimentos omitidos cuja origem o recorrente não comprovou, independentemente de serem inferiores a R\$12.000,00 em alguns meses no montante anual foi superior a R\$80.000,00, logo tributável nos termos da legislação mencionada.

Sala das Sessões, DF, em 19 de maio de 2005.


JOSÉ RIBAMAR BARROS PENHA