



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10425.000789/2005-84
Recurso nº. : 148.303
Matéria : IRPF - Ex(s): 2001
Recorrente : RODRIGO GUEDES RODRIGUES
Recorrida : 1ª TURMA/DRJ-RECIFE/PE
Sessão de : 26 de abril de 2007
Acórdão nº. : 104-22.365

QUEBRA DE SIGILO BANCÁRIO VIA ADMINISTRATIVA - ACESSO ÀS INFORMAÇÕES BANCÁRIAS PELA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL - É lícito ao fisco, após a edição da Lei Complementar nº. 105, de 2001, examinar informações relativas ao contribuinte, constantes de documentos, livros e registros de instituições financeiras e de entidades a elas equiparadas, inclusive os referentes a contas de depósitos e de aplicações financeiras, quando houver procedimento de fiscalização em curso e tais exames forem considerados indispensáveis, independentemente de autorização judicial.

APLICAÇÃO DA NORMA NO TEMPO - RETROATIVIDADE DA LEI Nº. 10.174, DE 2001 - Ao suprimir a vedação existente no art. 11 da Lei nº. 9.311, de 1996, a Lei nº. 10.174, de 2001, nada mais fez do que ampliar os poderes de investigação do Fisco, aplicando-se, no caso, a hipótese prevista no § 1º do art. 144 do Código Tributário Nacional.

DECADÊNCIA - AJUSTE ANUAL - LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - Sendo a tributação das pessoas físicas sujeita a ajuste na declaração anual e independente de exame prévio da autoridade administrativa, o lançamento é por homologação, hipótese em que o direito de a Fazenda Nacional lançar decai após cinco anos, contados de 31 de dezembro de cada ano-calendário questionado.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS - PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RENDIMENTOS - Para os fatos geradores ocorridos a partir de 1º/01/97, a Lei nº. 9.430, de 1996, em seu art. 42, autoriza a presunção de omissão de rendimentos com base nos valores depositados em conta bancária para os quais o titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

Preliminares rejeitadas.

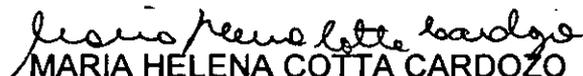
Recurso negado. *ju* *SAA*

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10425.000789/2005-84
Acórdão nº. : 104-22.365

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por RODRIGO GUEDES RODRIGUES.

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, REJEITAR as preliminares argüidas pelo Recorrente, vencidos os Conselheiros Gustavo Lian Haddad (Relator), Heloísa Guarita Souza e Marcelo Neeser Nogueira Reis, que acolhiam a preliminar de decadência para os fatos geradores de janeiro a maio de 2000. No mérito, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Designado para redigir o voto vencedor relativamente à decadência o Conselheiro Nelson Mallmann.


MARIA HELENA COTTA CARDOZO
PRESIDENTE


NELSON MALLMANN
REDATOR-DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 13 AGO 2007

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA, ANTONIO LOPO MARTINEZ e REMIS ALMEIDA ESTOL.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10425.000789/2005-84
Acórdão nº. : 104-22.365

Recurso nº. : 148.303
Recorrente : RODRIGO GUEDES RODRIGUES

RELATÓRIO

Contra o contribuinte acima qualificado foi lavrado, em 07/06/2005, o auto de infração de fls. 140/146, relativo ao Imposto de Renda da Pessoa Física, exercício 2001, ano-calendário de 2000, por intermédio do qual lhe é exigido crédito tributário no montante de R\$ 723.753,12, dos quais R\$ 292.614,67 correspondem a imposto, R\$ 219.461,00 a multa de ofício e R\$ 211.677,45 a juros de mora calculados até maio de 2005.

Conforme Descrição dos Fatos e Enquadramentos Legais (fls. 141/145) a fiscalização apurou as seguintes irregularidades:

***001 - RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOAS JURÍDICAS
OMISSÃO DE RENDIMENTOS DO TRABALHO SEM VÍNCULO
EMPREGATÍCIO RECEBIDOS DE PESSOAS JURÍDICAS**

Omissão de rendimentos recebidos de pessoas jurídicas.
O contribuinte em tela, alvo de procedimento fiscal albergado no MPF-FISCALIZAÇÃO 04.3.02.00-2005-00108-0, apresentou expressiva movimentação financeira, que, após análise de sua DIRPF/01 0 Ano-calendário 2000, mostrou-se incompatível com os valores declarados na respectiva DIRPF, no respectivo ano-calendário.

A seguir, encontra-se consolidada a situação referente à movimentação financeira (com valores líquidos, já excluídos os valores declarados na DIRPF e cheques devolvidos):

**ANO-CALENDÁRIO 2000:
VALORES DECLARADOS NA DIRPF/2001: R\$ 10.600,00
MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA LÍQUIDA APURADA NO ANO-
CALENDÁRIO: R\$ 1.071.282,44.**

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUENTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10425.000789/2005-84
Acórdão nº. : 104-22.365

O contribuinte foi intimado, em 04/03/2005, a apresentar extratos bancários de contas-correntes/aplicações financeiras/poupança que manteve/mantém em instituições financeiras no ano-calendário de 2000.

Em 21/03/2005, conforme fl. 09 o contribuinte requereu a prorrogação do prazo, por mais 20 dias, para entrega dos documentos solicitados na intimação supracitada. Tendo sido atendido, conforme Termo de Prorrogação de Prazo de fl. 11. Já em 11/04/2005, o contribuinte, segundo fl. 13, encaminhou requerimento relatando que não conseguiu obter as cópias, requerendo que a própria Fiscalização obtivesse os extratos bancários junto às instituições financeiras.

Em 12/04/2005, a fiscalização, por meio da Requisição de Movimentação Financeira - RMF, de fis. 14 e 17, requereu às instituições financeiras cópia dos extratos bancários. Às fis. 20/46, encontram-se as cópias dos extratos encaminhadas pelas instituições bancárias, em resposta às RMF's já citadas acima.

Em 10/05/2005, de acordo com Aviso de Recebimento - AR, à fl. 53, o contribuinte recebeu intimação para que o mesmo comprovasse a origem de créditos lançados em suas contas poupança e corrente. A intimação e seus anexos, planilha de créditos consolidados, encontram-se às fis. 47/52.

Em 25/05/2005, o contribuinte, às fis. 54/55, encaminhou resposta à intimação citada anteriormente, justificando os créditos em contas poupança e corrente.

À fl. 54 de sua resposta, o contribuinte relata que: 'no ano de 2000 exercia a atividade informal de agenciador de compra de couros verdes e salgados de vários marchantes; que as quantias depositadas em ambas as contas-correntes eram remetidas pelas empresas beneficiadas de couros - curtumes - para que fossem feitos os pagamentos aos marchantes, e que os rendimentos recebidos pelos agenciadores não ultrapassavam 1% do valor de cada operação; que as quantias lançadas nas duas contas supracitadas jamais podem ser havidas como das empresas adquirentes dos couros; que a atividade se desenvolve dentro da informalidade e segundo o prazo comercial desse tipo de negócio, afigura-se difícil a comprovação documental das operações; e que os marchantes, se dispõe a declarar a veracidade do fato relatado'.

Em sua resposta, o contribuinte relata que os créditos são provenientes da venda de couros a curtumes, conforme fl. 54. Isto é, o contribuinte reconhece que são rendimentos recebidos de Pessoa Jurídica.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10425.000789/2005-84
Acórdão nº. : 104-22.365

Segundo consulta à fl. 133, o contribuinte tem três empresas abertas em seu nome; mas mesmo assim, em momento algum, ofereceu os rendimentos à tributação nem em sua declaração de imposto de renda pessoa física - DIRPF, no Ano-calendário 2000 conforme fls. 03/04, nem em declaração de imposto de renda de pessoa jurídica - DIRPJ. Assim, tendo em vista o relatado abaixo, faz-se lançamento de ofício, como omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica.

Segundo documentação juntada ao processo, de fls. 56/132, constam notas fiscais avulsas e documentos que comprovam o recebimento pelo contribuinte de rendimentos pago pelo Curteme (BERMA - INDUSTRIA E COMÉRCIO LTDA). Segundo essa documentação acostada ao processo, vê-se os seguintes valores de pagamentos efetuados, seguidos da data do pagamento, conforme segue: às fls. 57, valor de R\$ 63.071,02, pago em 27/01/2000; fls. 59, valor de R\$ 72.447,20, pago em 25/02/2000; fls. 61, valor de R\$ 63.412,40, pago em 17/03/2000; fls. 63, valor de R\$ 71.536,02, pago em 06/04/2000; fls. 65, valor de R\$ 51.675,00, pago em 13/04/2000; fls. 67, valor de R\$ 68.874,16, pago em 17/04/2000; fls. 69, valor de R\$ 76.347,31; pago em 15/05/2000; fls. 80, valor de R\$ 96.143,76; pago em 08/06/2000; fls. 93, valor de R\$ 85.409,55, pago em 06/07/2000; fls. 97, valor de R\$ 87.883,10, pago em 24/07/2000; fls. 103, valor de R\$ 62.730,00, pago em 11/08/2000; fls. 106, valor de R\$ 137.500,00, pago em 01/09/2000. Em 16/12/2000 consta um depósito com a seguinte denominação "DOC E 001.530315CURTUME", no valor de R\$ 59.156,96, e outro em 29/03/2000, no valor de R\$ 260,64, com a seguinte denominação "DOC E 001.530312CURTUME", assim mesmo não estando listado acima como recebimento de CURTUME, pela própria denominação do lançamento, vê-se tratar de rendimento recebido de CURTUME. Desses recebimentos, deduz-se o valor do ICMS recolhido, que foi de 12% do valor total da nota fiscal avulsa.

(...)

**002 - DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA
OMISSÃO DE RENDIMENTOS CARACTERIZADA POR DEPÓSITOS
BANCÁRIOS COM ORIGEM NÃO COMPROVADA**

Omissão de rendimento caracterizada por valores creditados em conta(s) de depósito ou de investimento mantida(s) em instituição(ões) financeira(s), em relação aos quais o contribuinte, regularmente intimado, não comprovou, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações. O contribuinte em tela, alvo de procedimento fiscal albergado no MPF-FISCALIZAÇÃO 04.3.02.00-2005-00108-0, apresentou expressiva movimentação financeira, que, após análise de sua DIRPF/01 -

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10425.000789/2005-84
Acórdão nº. : 104-22.365

Ano-calendário 2000, mostrou-se incompatível com os valores declarados na respectiva DIRPF, no respectivo ano-calendário.

A seguir, encontra-se consolidada a situação referente à movimentação financeira (com valores líquidos, já excluídos os valores declarados na DIRPF e cheques devolvidos):

ANO-CALENDÁRIO 2000:

VALORES DECLARADOS NA DIRPF/2001: R\$ 10.600,00.

MOVIMENTAÇÃO LÍQUIDA APURADA NO ANO-CALENDÁRIO: R\$ 1.071.282,44.

O contribuinte foi intimado, em 04/03/2005, a apresentar extratos bancários contas-correntes/aplicações financeiras/poupança que manteve/mantém em instituições financeiras no ano-calendário 2000.

Em 21/03/2005, conforme fl. 09, o contribuinte requereu a prorrogação do prazo, por mais 20 dias, para a entrega dos documentos na intimação supracitada. Tendo sido atendido, conforme Termo de Prorrogação de Prazo de fl. 11. Já em 11/04/2005, o contribuinte, segundo fl. 13, encaminhou requerimento relatando que não conseguiu obter as cópias, requerendo que a própria fiscalização obtivesse os extratos bancários junto às instituições financeiras.

Em 12/04/2005, a fiscalização por meio da Requisição de Movimentação Financeira - RMF, de fls. 14 e 17, requereu às instituições financeiras cópias de extratos bancários.

Às fls. 20/46, encontram-se as cópias dos extratos encaminhadas, encaminhadas pelas instituições bancárias, em resposta às RMF's já citadas acima.

Em 10/05/2005, de acordo com aviso de recebimento - AR, à fl. 53, o contribuinte recebeu intimação para que o mesmo comprovasse a origem de créditos lançados em suas contas poupança e corrente. A intimação e seus anexos, planilha de créditos consolidados; encontram-se às fls. 47/52.

Em 25/05/2005, o contribuinte, às fls. 54/55, encaminhou resposta à intimação citada anteriormente, justificando os créditos em contas poupança e corrente.

À fl. 54 de sua resposta, o contribuinte relata que: "no ano de 2000 exercia atividade informal de agenciador de compra de couros verdes e salgados de vários marchantes; que as quantias depositadas em ambas as contas-correntes eram remetidas pelas empresas beneficiadoras de couros -

· **MINISTÉRIO DA FAZENDA**
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
· **QUARTA CÂMARA**

Processo nº. : 10425.000789/2005-84
Acórdão nº. : 104-22.365

curtumes - para que fossem feitos os pagamentos aos marchantes, e que os rendimentos recebidos pelos agenciadores não ultrapassavam 1% do valor de cada operação; que as quantias lançadas nas duas contas supracitadas jamais podem ser havidas com rendimentos, pois são originárias da receita das empresas adquirentes dos couros, que a atividade se desenvolve dentro da informalidade e segundo a praxe comercial desse tipo de negócio, afigura-se difícil a comprovação documental das operações; e que os marchantes, se dispõe a declarar a veracidade do fato relatado”.

Da resposta do contribuinte, transcrita acima, vê-se que a alegação da informalidade, por si só, não comprova a origem de créditos em conta corrente. Os créditos em conta corrente objeto de lançamento por não ter origem comprovada, originou, conforme planilha de fls. 135/139, de créditos provenientes de depósitos em cheque e dinheiro e transferência eletrônica.

A planilha consolidada com a movimentação financeira relacionada ao ano-calendário 2000, e que serviu de base para os lançamentos em tela, encontra-se anexa às folhas 02/05, que são correspondentes às fls. 135/139 do processo administrativo fiscal.”

Cientificado do Auto de Infração em 08/06/2005 (fls. 151), o contribuinte apresentou, em 30/06/2005, a impugnação de fls. 155/187, cujas alegações foram assim sintetizadas pela autoridade julgadora de primeira instância:

“I - que a impugnação é tempestiva;

II - que o imposto de renda das pessoas físicas é tributo sujeito ao lançamento por homologação, razão pela qual o prazo decadencial é contado na forma estabelecida pelo art. 150, § 4º, do CTN;

III - que, como o Auto de Infração somente foi formalizado no dia 07/06/2005, e inexistindo indícios de fraude, dolo e conluio, já havia operado a decadência, relativamente aos fatos geradores ocorridos entre janeiro e junho de 2000, citando jurisprudência administrativa;

IV - que houve quebra ilegal de seu sigilo bancário, pois inexistiu autorização judicial nesse sentido, citando entendimento do Superior Tribunal de Justiça;

V - que o uso de suas informações bancárias para a constituição de crédito tributário somente passou a ser possível a partir da edição da Lei nº 10.174/2001;

• **MINISTÉRIO DA FAZENDA**
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
• **QUARTA CÂMARA**

Processo nº. : 10425.000789/2005-84
Acórdão nº. : 104-22.365

VI - que é inadmissível a utilização da prova obtida por meio ilícito, citando posicionamento do Ministro Sepúlveda Pertence, do STF;

VII - que não foram observadas, com vistas à obtenção de seus extratos bancários, as disposições do art. 8º da Lei nº 8.021/1990, do art. 38 da Lei nº 4.595/1964 e do art. 2º do Decreto-Lei nº 1.728/1979, bem assim as normas constantes do Comunicado DEFIS nº 373/1987, do Banco Central do Brasil;

VIII - que não foi lavrado o Termo de Início de Fiscalização antes da obtenção das provas, fato que torna passível de nulidade o lançamento;

IX - que, pelas razões supra, houve cerceamento ao seu direito de defesa;

X - que o lançamento não pode se apoiar em suposições, conjecturas e presunções, devendo estar amparado em fatos concretos, conforme art. 142 do CTN e as "limitações constitucionais ao poder de tributar", constantes da Constituição Federal (a partir do art. 150), citando doutrina e jurisprudência (judicial e administrativa);

XI - que as presunções só são admitidas quando expressamente previstas na lei (presunções *juris*), não tendo amparo as chamadas presunções *hominis*;

XII - que a fiscalização, para promover o lançamento, tomou por base indícios de omissão de rendimentos, mediante informações prestadas pelo próprio contribuinte, a partir de sua movimentação financeira e de notas fiscais fornecidas pelas empresas compradoras de couros bovinos por ele adquiridos;

XIII - que é ilegítimo o lançamento tomando por base depósitos bancários, citando jurisprudência administrativa e a Súmula 182 do Tribunal Federal de Recursos;

XIV - que o art. 9º do Decreto-Lei nº 2.471/1988 determinou o cancelamento e arquivamento dos processos relativos à cobrança do imposto de renda, lançado com base em valores de extratos bancários;

XV - que mesmo após a edição da Lei nº 9.430/1996 o entendimento acima não foi alterado;

XVI - que os depósitos bancários não se constituem fato gerador do imposto de renda;

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10425.000789/2005-84
Acórdão nº. : 104-22.365

XVII - que algumas Câmaras do Primeiro Conselho de Contribuintes vêm decidindo pela impossibilidade de aplicação retroativa da Lei nº 10.174/2001, por ferir os Princípios da Irretroatividade e da Anterioridade;

XVIII - que a soma dos valores das notas fiscais não se constitui omissão de rendimentos, pois, conforme já esclareceu anteriormente, ele percorria os pequenos abatedouros de Campina Grande e outras pequenas cidades vizinhas, adquiria os couros bovinos, armazenava em salgadeiras e aguardava pequena valorização para comercializar o produto;

XIX - que o referido processo tem conotação comercial, em caráter habitual, não havendo como ser caracterizada omissão de rendimentos na pessoa física;

XX - que a fiscalização deveria ter procedido à equiparação a pessoa jurídica, arbitrando o lucro pela ausência de escrituração contábil, ou considerando os valores da aquisição dos produtos como custo, citando jurisprudência administrativa.”

A 1ª Turma da DRJ/REC, por unanimidade de votos, rejeitou as preliminares e julgou parcialmente procedente o lançamento em decisão assim ementada:

“Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2000

Ementa: AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE.

Não restando comprovada a ocorrência de preterição do direito de defesa nem de qualquer outra hipótese expressamente prevista na legislação, não há que se falar em nulidade do lançamento.

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

Se o autuado revela conhecer as acusações que lhe foram imputadas, rebatendo-as de forma meticulosa, com impugnação que abrange questões preliminares como também razões de mérito, descabe a proposição de cerceamento do direito de defesa.

PRINCÍPIO DO CONTRADITÓRIO.

Antes da lavratura do auto de infração, não há que se falar em violação ao Princípio do Contraditório e da Ampla Defesa, já que a oportunidade de contradizer o fisco é prevista em lei para a fase do contencioso administrativo, que se inicia com a impugnação do lançamento.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10425.000789/2005-84
Acórdão nº. : 104-22.365

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2000

Ementa: EQUIPARAÇÃO DE PESSOA FÍSICA A PESSOA JURÍDICA. EXERCÍCIO HABITUAL DE ATIVIDADE COMERCIAL.

As pessoas físicas que, em nome individual, explorem, habitual e profissionalmente, qualquer atividade econômica de natureza civil ou comercial, com o fim especulativo de lucro, mediante venda a terceiros de bens ou serviços, são empresas individuais, equiparadas às pessoas jurídicas, sendo incabível a tributação dos rendimentos na pessoa física.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. LANÇAMENTO COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS.

Para os fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 1997, o art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, autoriza a presunção legal de omissão de rendimentos com base em depósitos bancários de origem não comprovada pelo sujeito passivo.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. ÔNUS DA PROVA.

Se o ônus da prova, por presunção legal, é do contribuinte, cabe a ele a prova da origem dos recursos utilizados para acobertar seus depósitos bancários, que não pode ser substituída por meras alegações.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2000

Ementa: SIGILO BANCÁRIO. EXAME DE EXTRATOS. AUTORIZAÇÃO JUDICIAL. DESNECESSIDADE.

É lícito ao fisco, mormente após a edição da Lei Complementar nº 105/2001, examinar informações relativas ao contribuinte, constantes de documentos, livros e registros de instituições financeiras e de entidades a elas equiparadas, inclusive os referentes a contas de depósitos e de aplicações financeiras, quando houver procedimento de fiscalização em curso e tais exames forem considerados indispensáveis, independentemente de autorização judicial.

LEGISLAÇÃO QUE AMPLIA OS MEIOS DE FISCALIZAÇÃO. INAPLICABILIDADE DO PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE DA LEI.

O art. 6º da Lei Complementar nº 105/2001 e o art. 1º da Lei nº 10.174/2001, que deu nova redação ao § 3º do art. 11 da Lei nº 9.311/1996, disciplinam 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 2001 poderão valer-se dessas informações, inclusive para alcançar fatos geradores pretéritos.

IRPF. DECADÊNCIA DO DIREITO DE LANÇAR.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10425.000789/2005-84
Acórdão nº. : 104-22.365

Na hipótese de não-pagamento do imposto, o termo inicial para a fluência do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado.

ARGÜIÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA PARA APRECIAR.

Não se encontra abrangida pela competência da autoridade tributária administrativa a apreciação da inconstitucionalidade das leis, uma vez que neste juízo os dispositivos legais se presumem revestidos do caráter de validade e eficácia, não cabendo, pois, na hipótese, negar-lhe execução.

DECISÕES JUDICIAIS. EFEITOS.

A extensão dos efeitos das decisões judiciais, no âmbito da Secretaria da Receita Federal, possui como pressuposto a existência de decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal acerca da inconstitucionalidade da lei que esteja em litígio e, ainda assim, desde que seja editado ato específico do Sr. Secretário da Receita Federal nesse sentido. Não estando enquadradas nesta hipótese, as sentenças judiciais só produzem efeitos para as partes entre as quais são dadas, não beneficiando nem prejudicando terceiros.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

As decisões administrativas proferidas pelos órgãos colegiados não se constituem em normas gerais, posto que inexistente lei que lhes atribua eficácia normativa, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão aquela objeto da decisão.

Lançamento procedente em parte."

Cientificado da decisão de primeira instância em 09/09/2005 (AR de fls. 227), e com ela não se conformando, o contribuinte interpôs, em 03/10/2005, o recurso voluntário de fls. 228/262, por meio do qual reitera os argumentos apresentados em sua impugnação.

Após o arrolamento de bens fls. 264/273, os autos foram remetidos a este E. Conselho para julgamento do recurso voluntário interposto.

É o Relatório.

Processo nº. : 10425.000789/2005-84
Acórdão nº. : 104-22.365

VOTO VENCIDO

Conselheiro GUSTAVO LIAN HADDAD, Relator

O recurso preenche as condições de admissibilidade. Dele conheço.

Preliminar de decadência

Em preliminar o recorrente sustenta a decadência dos fatos geradores ocorridos entre 01/2000 e 06/2000, bem como a nulidade do auto de infração tendo em vista a quebra de sigilo bancário e por ter se valido a autoridade fiscal de dados da CPMF, cuja utilização estaria vedada pelo § 3º do artigo 11 da Lei nº 9.311/1996.

Em que pesem os argumentos sustentados por aqueles que entendem de forma diversa, tenho convicção de que o imposto de renda devido pelas físicas é tributo sujeito ao lançamento sob a modalidade de homologação.

Nos termos do artigo 150 do CTN, ocorre o lançamento por homologação quando a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa.

À autoridade tributária cabe (i) concordar, de forma expressa ou tácita, com o procedimento adotado pelo sujeito passivo; ou (ii) recusar a homologação, procedendo ao lançamento de ofício.

Nos termos do § 4º do artigo 150 do CTN, o prazo para que a autoridade competente proceda a alguma das posturas referidas no parágrafo anterior é de 5 (cinco)

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10425.000789/2005-84
Acórdão nº. : 104-22.365

anos contados do fato gerador, salvo nas hipóteses de dolo, fraude ou simulação. Se a recusa à homologação não ocorrer nesse interregno de tempo considera-se tacitamente homologado o lançamento.

Para se determinar se ocorreu ou não a decadência no presente caso mister se faz identificar quando se materializou o fato gerador da obrigação tributária, para utilizar a tão criticada denominação do Código Tributário Nacional.

Sempre manifestei meu entendimento de que no caso do imposto de renda das pessoas físicas, e salvo algumas hipóteses de tributação em separado (por exemplo ganhos de capital), embora o artigo 2º da Lei nº 7.713, de 1988, tenha determinado o pagamento mensal do imposto à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem recebidos, os arts. 9º a 11 da Lei nº 8.134, de 1990, e os arts. 12 e 13 da Lei nº 8.383, de 1991, mantiveram o regime de apuração anual na medida em que determinaram que deve ser apresentada a Declaração de Ajuste Anual para fins de determinação do montante do imposto devido no ano.

Embora no passado tenha aplicado tal raciocínio em situações semelhantes à dos presentes autos, oportunidades em que considerei que o fato gerador conclui-se em 31 de dezembro de cada ano, após reexaminar a matéria entendo que no caso dos lançamentos efetuados com base no artigo 42 da Lei nº 9.430/1996 o fato gerador verifica-se mensalmente.

Estabelece o art. 42 da Lei nº. 9.430/1996:

"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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10425.000789/2005-84
Acórdão nº. : 104-22.365

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 individual igual ou inferior a R\$ 12.000,00 (doze mil reais), desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R\$ 80.000,00 (oitenta 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." (grifamos)

Do exame dos vários enunciados prescritivos veiculados chamo a atenção para o § 1º, que determina que os depósitos não identificados serão considerados como receitas ou rendimentos auferidos no mês em que forem creditados na conta corrente do contribuinte pelas instituições financeiras.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10425.000789/2005-84
Acórdão nº. : 104-22.365

O § 4º do mesmo artigo, por sua vez, ao tratar do momento em que se verifica a ocorrência do fato gerador, determina que a omissão será tributada "no mês em que considerados recebidos", com base na tabela progressiva então vigente, remetendo, claramente, ao § 1º anteriormente mencionado.

Destarte, entendo que na hipótese do art 42 da Lei nº. 9.430, de 1996, o fato gerador se verifica no mês em que os valores são creditados pela instituição financeira na conta corrente do contribuinte.

A ausência de qualquer referência ao tratamento do imposto como antecipação do devido na declaração de ajuste anual impede, a meu ver, que se considere do ponto de vista sistemático como se tratando de imposto devido por antecipação daquele apurado anualmente. Não fica autorizado, assim, o deslocamento do fato gerador para 31 de dezembro do ano-calendário.

Examinados os demonstrativos de cálculo que integram o auto de infração constata-se que, o auditor fiscal indicou o aspecto temporal do fato gerador como sendo mensal, de acordo com a norma legal, em cada um dos meses do ano civil. Contudo apurou o imposto pelo critério anual. Esta forma de apuração não macula o lançamento do imposto pois a tabela anual é a soma de todas as mensais.

O critério adotado pelo auditor fiscal (anual) gera problema apenas quanto ao cálculo dos acréscimos legais, pois desloca o termo de início destes do mês seguinte à percepção do rendimento para a data da entrega da declaração. Como este fato beneficia o contribuinte e considerando que autoridades julgadoras estão impedidas de agravar o lançamento, o critério adotado deve ser mantido.

Relativamente à decadência, como o auto de infração foi cientificado ao Recorrente em 08/06/2005 entendo que ela deve ser reconhecida para os fatos geradores

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10425.000789/2005-84
Acórdão nº. : 104-22.365

ocorridos nos meses de janeiro a maio de 2000. Não obstante, restei vencido quanto a esta preliminar, passando ao exame das demais e ao mérito.

Demais preliminares

No tocante à quebra do sigilo dos dados sobre as movimentações financeiras devido a aplicação da Lei Complementar nº 105, de 2001, a jurisprudência desta C. Câmara é no sentido de que, ao contrário do que entende o Recorrente, o acesso a esses passou a ser franqueado ao Fisco com a edição da referida lei.

De fato, a Lei Complementar nº 105, de 2001, trata, expressamente, do dever de sigilo das instituições financeiras em relação às operações financeiras de seus clientes, ressalvando, no entanto, o acesso a essas informações às autoridades fiscais, *verbis*:

"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 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.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10425.000789/2005-84
Acórdão nº. : 104-22.365

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."

Resta claro, portanto, que com a introdução do referido dispositivo ao ordenamento jurídico à fiscalização foi autorizado o acesso a informações bancárias dos contribuintes, desde que atendido o devido processo legal.

Também não merece acolhida a preliminar de nulidade do lançamento por ter se valido a autoridade fiscal de dados da CPMF, cuja utilização estaria vedada pelo § 3º da Lei nº 9.311/1996.

A redação original do § 3º do art. 11 da Lei nº 9.311, de 1996, era a seguinte, *verbis*:

"Art. 11.

(...)

§ 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."

O art 1º da Lei nº 10.174, de 2001, alterou o referido dispositivo, nos seguintes termos:

"Art. 1º O art. 11 da Lei nº 9.311, de 24 de outubro de 1996, passa a vigorar com a seguinte redação:

'Art. 11...

§ 3º A secretaria da Receita Federal resguardará, na forma 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 o lançamento, no

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10425.000789/2005-84
Acórdão nº. : 104-22.365

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 1966, e alterações posteriores'."

A questão a ser enfrentada é se a alteração introduzida pela Lei nº 10.174, de 2001, ao alterar dispositivo legal que vedava a utilização das informações da CPMF para fins de constituição de crédito tributário relativo a outros tributos que não a própria CPMF, poderia retroagir aplicando-se a fatos geradores anteriores a sua vigência.

O deslinde da questão depende precipuamente da determinação da natureza da norma sob comento, mais precisamente se ela se reporta à própria materialidade do fato gerador, hipótese em que sua retroação estaria vedada nos termos do art. 150, III, "a" da Constituição Federal e do art. 144, *caput* do CTN, ou se regula procedimentos de fiscalização para a apuração de fato gerador já definido em lei anterior, situação que permitiria sua aplicação imediata a qualquer procedimento em curso, ainda que relativo à apuração de fatos anteriores a sua vigência, nos termos do art. 144, § 1º do CTN, *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 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, ampliando os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgando ao crédito maior garantia ou privilégio, exceto, neste último caso, para efeito de atribuir responsabilidade a terceiros."

Embora se trate de tema bastante tormentoso e com ressalva da minha posição pessoal em sentido contrário, curvo-me ao entendimento prevalente no âmbito desse Colegiado e da Câmara Superior de Recursos Fiscais, segundo o qual a alteração introduzida pela Lei nº 10.174 no § 3º da Lei do art. 11 da Lei nº 9.311, de 1996 tem

• **MINISTÉRIO DA FAZENDA**
• **PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**
• **QUARTA CÂMARA**

Processo nº. : 10425.000789/2005-84
Acórdão nº. : 104-22.365

natureza meramente procedimental, podendo alcançar fatos geradores anteriores a sua vigência.

De fato, é predominante nessa Câmara o entendimento de que a norma sob comento somente ampliou os poderes de investigação do Fisco que, a partir de então, passou a poder utilizar-se de novos meios para a identificação de fatos geradores já anteriormente colhidos pela lei tributária.

Nessa linha de raciocínio, o que a nova lei fez nada mais foi que possibilitar às autoridades fiscais a utilização de um novo recurso para a consecução de sua tarefa de fiscalização, não havendo qualquer relação entre tal procedimento e o direito material aplicável ao lançamento. Dessa forma, aplicar-se-ia, na espécie, o disposto no § 1º, do art. 144 do CTN, acima referido.

Nesse sentido há vários julgados deste Primeiro Conselho de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

"IRPF. EXTRATOS BANCÁRIOS. MEIOS DE OBTENÇÃO DE PROVAS - Os dados relativos à CPMF à disposição da Receita Federal, em face de sua competência legal, são meios lícitos de obtenção de provas tendentes à apuração de crédito tributário na forma do art. 42 da Lei nº 9.430/96, mesmo em período anterior à publicação da Lei nº 10.174, de 2001, que deu nova redação ao art. 11, § 3º da Lei nº 9.311, de 24.10.1996. Recurso especial provido." (Ac. CSRF/04-00.064, Rel. José Ribamar Barros Penha, Sessão de 21/06/2005; Ac. CSRF/04-00.066, Rel. José Ribamar Barros Penha, Sessão de 21/06/2005; CSRF/04-00.068, Rel. José Ribamar Barros Penha, Sessão de 21/06/2005)

Em face do exposto encaminho meu voto no sentido da rejeição das demais preliminares argüidas.

Processo nº. : 10425.000789/2005-84
Acórdão nº. : 104-22.365

Mérito

No mérito, aduz o Recorrente que o lançamento é ilegítimo na medida em que decorre de arbitramento por parte da fiscalização, não tendo sido verificado e/ou comprovado qualquer sinal exterior de riqueza.

O exame do artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, acima transcrito, demonstra que a fiscalização está devidamente autorizada a presumir a omissão de rendimentos relativa a depósitos bancários sem origem comprovada pelo contribuinte caso este, instado a comprovar a origem de depósitos bancários, não o faça.

Claro está, portanto, que a regra contida no artigo 42 da Lei nº 9.340, de 1996, trata de presunção legal do tipo *juris tantum*, invertendo o ônus da prova relativamente à suposta omissão de rendimentos, cabendo à autoridade fiscal provar a existência dos depósitos bancários e, ao contribuinte, o ônus de demonstrar, com documentos hábeis e idôneos, a origem dos recursos depositados em suas contas bancárias.

Assim, na prática, identificada pela autoridade fiscal a existência de depósitos bancários que possam configurar omissão de rendimentos, por força do supra mencionado dispositivo legal inverte-se o ônus da prova cabendo ao contribuinte comprovar a origem desses depósitos.

A jurisprudência deste E. Colegiado é praticamente uníssona quanto à legitimidade da presunção estabelecida pelo art. 42 da Lei nº. 9.430, de 1996, não mais se aplicando o entendimento vigente para os fatos anteriores à vigência desse dispositivo, no sentido de que, à ausência de norma presuntiva, a existência de depósito bancário não seria per se suficiente à apuração de renda omitida, sem que houvesse outros elementos indiciários apurados pelo Fisco.

• **MINISTÉRIO DA FAZENDA**
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
• **QUARTA CÂMARA**

Processo nº. : 10425.000789/2005-84
Acórdão nº. : 104-22.365

A título exemplificativo menciono abaixo alguns julgados de Câmaras desse E. Colegiado, relativos a fatos ocorridos já sob a vigência do art. 42 da Lei nº. 9.430, de 1996:

"OMISSÃO DE RENDIMENTOS - DEPÓSITOS BANCÁRIOS - Caracterizam omissão de rendimentos valores creditados em conta bancária mantida junto a instituição financeira, quando o contribuinte, regularmente intimado, não comprova, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações." (Ac. 104-20.483, Rel. Pedro Paulo Pereira Barbosa, Sessão de 24/02/2005)

"IRPF - DEPÓSITOS BANCÁRIOS - PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RENDIMENTOS - Para os fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/97, a Lei 9.430/96, em seu art. 42, autoriza a presunção de omissão de rendimentos com base nos valores depositados em conta bancária para os quais o titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações." (Ac. 102-46.498, Rel. José Oleskovicz, Sessão de 17/09/2004)

"OMISSÃO DE RENDIMENTOS. LANÇAMENTO COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS - A presunção legal de omissão de rendimentos, prevista no art. 42, da Lei nº 9.430, de 1996, autoriza o lançamento de crédito tributário com base em depósitos bancários que o sujeito passivo não comprova, mediante documentação hábil e idônea, originarem-se de rendimentos tributados, isentos e não tributáveis." (Ac. 106-14.153, Rel. José Ribamar Barros Penha, Sessão de 12/08/2004)

No caso em exame a fiscalização, aplicando o disposto no artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, a partir de um dado conhecido, qual seja o de que o Recorrente foi titular de depósitos bancários cuja origem não foi comprovada, lavrou a autuação considerando que esses depósitos tiveram origem em rendimentos subtraídos ao crivo da tributação, já que o contribuinte não comprovou que eles tinham lastro em rendimentos tributados ou isentos.

A autoridade lançadora em momento algum equiparou esses depósitos bancários a renda, mas, aplicando o que dispõe o art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, procedeu ao lançamento com base na renda omitida, presumida esta a partir dos depósitos bancários.

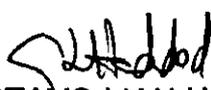
MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10425.000789/2005-84
Acórdão nº. : 104-22.365

Tendo em vista que o Recorrente deixou de trazer aos autos qualquer elemento que pudesse elidir a presunção legal de omissão de rendimentos, voto no sentido de que seja mantido lançamento.

Diante do exposto, voto no sentido de ACOLHER a preliminar de decadência para o período compreendido entre 01/2000 e 05/2000 e, no mérito, NEGAR PROVIMENTO ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 26 de abril de 2007


GUSTAVO LIAN HADDAD

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10425.000789/2005-84
Acórdão nº. : 104-22.365

VOTO VENCEDOR

Conselheiro NELSON MALLMANN, Redator-designado

Com a devida vênia do nobre relator da matéria, Conselheiro Gustavo Lian Haddad, permito-me divergir de seu voto quanto a contagem do prazo decadencial, acompanhando-o nos demais itens.

Alega o Conselheiro Relator no aresto vencido, que sempre manifestou seu entendimento de que no caso do imposto de renda das pessoas físicas, e salvo algumas hipóteses de tributação em separado (a exemplo de ganhos de capital), embora o artigo 2º da Lei nº 7.713, de 1988, tenha determinado o pagamento mensal do imposto à medida que os rendimentos e ganhos de capital forem recebidos, os arts. 9º a 11 da Lei nº. 8.134, de 1990, e os arts. 12 e 13 da Lei nº 8.383, de 1991, mantiveram o regime de apuração anual na medida em que determinaram que deve ser apresentada a Declaração de Ajuste Anual para fins de determinação do montante do imposto devido no ano.

Alega, ainda, o Relator, que o embora no passado tenha aplicado tal raciocínio em situações semelhantes à dos presentes autos, oportunidades em que considerou que o fato gerador conclui-se em 31 de dezembro de cada ano, após reexaminar a matéria passou a entender que no caso dos lançamentos efetuados com base no artigo 42 da Lei nº. 9.430, de 1996 o fato gerador verifica-se mensalmente.

Discordo do nobre Conselheiro pelos motivos que passo a expor.

Como se sabe, a decadência é na verdade a falência do direito de ação para proteger-se de uma lesão suportada; ou seja, ocorrida uma lesão de direito, o lesionado

· MINISTÉRIO DA FAZENDA
· PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
· QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10425.000789/2005-84
Acórdão nº. : 104-22.365

passa a ter interesse processual, no sentido de propor ação, para fazer valer seu direito. No entanto, na expectativa de dar alguma estabilidade às relações, a lei determina que o lesionado dispõe de um prazo para buscar a tutela jurisdicional de seu direito. Esgotado o prazo, o Poder Público não mais estará à disposição do lesionado para promover a reparação de seu direito. A decadência significa, pois, uma reação do ordenamento jurídico contra a inércia do credor lesionado. Inércia que consiste em não tomar atitude que lhe incumbe para reparar a lesão sofrida. Tal inércia, dia a dia, corrói o direito de ação, até que ele se perca - é a fluência do prazo decadencial.

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

Aliás, a despeito da inovação introduzida pelo artigo 2º da Lei nº 7.713, de 1988, pelo qual estipulou-se que “o imposto de renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, a medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem recebidos”, há que se ressaltar a relevância dos arts. 24 e 29 deste mesmo diploma legal e dos arts. 12 e 13 da Lei nº 8.383, de 1991 mantiveram o regime de tributação anual (fato gerador complexo) para as pessoas físicas.

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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10425.000789/2005-84
Acórdão nº. : 104-22.365

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

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

Em relação ao cômputo mensal do prazo decadencial, como dito anteriormente, é de se observar que a Lei nº 7.713, de 1988, instituiu, com relação ao imposto de renda das pessoas físicas, a tributação mensal à medida que os rendimentos forem auferidos. Contudo, embora devido mensalmente, quando o sujeito passivo deve apurar e recolher o imposto de renda, o seu fato gerador continuou sendo anual. Durante o decorrer do ano-calendário o contribuinte antecipa, mediante a retenção na fonte ou por meio de pagamentos espontâneos e obrigatórios, o imposto que será apurado em definitivo quando da apresentação da Declaração de Ajuste Anual, nos termos, especialmente, dos artigos 9º e 11 da Lei nº 8.134, de 1990. É nessa oportunidade que o fato gerador do imposto de renda estará concluído. Por ser do tipo complexo, segundo a classificação doutrinária, o fato gerador do imposto de renda surge completo no último dia do exercício social. Só então o contribuinte pode realizar os devidos ajustes de sua situação de sujeito passivo, considerando os rendimentos auferidos, as despesas realizadas, as deduções legais por dependentes e outras, as antecipações feitas e, assim, realizar a Declaração de Imposto de Renda a ser submetida à homologação do Fisco.

· MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
· QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10425.000789/2005-84
Acórdão nº. : 104-22.365

É sabido, que são utilizados, na cobrança de impostos e/ou contribuições, tanto o lançamento por declaração quanto o lançamento por homologação. Aplica-se o lançamento por declaração (artigo 147 do Código Tributário Nacional) quando há participação da administração tributária com base em informações prestadas pelo sujeito passivo, ou quando, tendo havido recolhimentos antecipados, é apresentada a declaração respectiva, para o justo final do tributo efetivamente devido, cobrando-se as insuficiências ou apurando-se os excessos, com posterior restituição.

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

Neste ponto está a distinção fundamental entre uma sistemática e outra, ou seja, para se saber o regime de lançamento de um tributo, basta compulsar a sua legislação e verificar quando nasce o dever de cumprimento da obrigação tributária pelo sujeito passivo: se dependente de atividade da administração tributária, com base em informações prestadas pelos sujeitos passivos (lançamento por declaração), hipótese em que, antes de notificado do lançamento, nada deve o sujeito passivo; se, independente do pronunciamento da administração tributária, deve o sujeito passivo ir calculando e pagando o tributo, na forma estipulada pela legislação, sem exame do sujeito ativo - lançamento por homologação, que, a rigor técnico, não é lançamento, porquanto quando se homologa nada se constitui, pelo contrário, declara-se à existência de um crédito que já está extinto pelo pagamento.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10425.000789/2005-84
Acórdão nº. : 104-22.365

Por decadência entende-se a perda do direito de o fisco constituir o crédito tributário, pelo lançamento.

Neste aspecto a legislação de regência diz o seguinte:

Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional:

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

...

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

...

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

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

...

4º . Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 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.

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10425.000789/2005-84
Acórdão nº. : 104-22.365

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento."

Depreende-se, desse texto, que o prazo decadencial é único, ou seja, de cinco anos e o tempo final é um só, o da data da notificação regular do lançamento, porém, o termo inicial, ou seja, a data a partir da qual flui a decadência é variável, como se observa abaixo:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (CTN, art. 173, item I);

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal o lançamento anteriormente efetuado (CTN, art. 173, item II);

III - da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento (CTN, art. 173, parágrafo único);

IV - da data da ocorrência do fato gerador, nos tributos cujo lançamento normalmente é por homologação (CTN, art. 150, § 4º);

V - da data em que o fato se tornou acessível para o fisco, na ocorrência de dolo, fraude ou simulação, quando o lançamento normal do tributo é por homologação (CTN, art. 149, inciso VII e art. 150, § 4º).

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10425.000789/2005-84
Acórdão nº. : 104-22.365

Pela regra geral (art. 173, I), o termo inicial do lustro decadencial é o 1º dia do exercício seguinte ao exercício em que o lançamento poderia ter sido efetuado (contribuinte omissos na entrega da declaração de rendimentos).

O parágrafo único do artigo 173 do CTN altera o termo inicial do prazo para a data em que o sujeito passivo seja notificado de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento. É claro que esse parágrafo só tem aplicação quando a notificação da medida preparatória é efetivada dentro do 1º exercício em que a autoridade poderia lançar.

Já pelo inciso II do citado artigo 173 se cria uma outra regra, segundo a qual o prazo decadencial começa a contar-se da data da decisão que anula o lançamento anterior, por vício de forma.

Assim, em síntese, temos que o lançamento só pode ser efetuado dentro de cinco anos, contados de 1º de janeiro do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, a menos que nesse dia o prazo já esteja fluindo pela notificação de medida preparatória, ou o lançamento tenha sido, ou venha a ser, anulado por vício formal, hipótese em que o prazo fluirá a partir da data de decisão.

Se tratar de revisão de lançamento, ela há de se dar dentro do mesmo quinquênio, por força da norma inscrita no parágrafo único do artigo 149.

É inconteste que o Código Tributário Nacional e a lei ordinária asseguram à Fazenda Nacional o prazo de cinco (cinco) anos para constituir o crédito tributário.

Como se vê a decadência do direito de lançar se dá, pois, com o transcurso do prazo de cinco anos contados do termo inicial que o caso concreto recomendar.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10425.000789/2005-84
Acórdão nº. : 104-22.365

Há tributos e contribuições cuja legislação atribui ao sujeito passivo o dever de efetuar o pagamento antes que a autoridade o lance. O pagamento se diz, então, antecipado e a autoridade o homologará expressamente ou tacitamente, pelo decurso do prazo de cinco anos contados do fato gerador.

Assim, sendo exceção o recolhimento antecipado, fixou o CTN, também, regra excepcional de tempo para a prática dos atos da administração tributária, onde os mesmos cinco anos, da regra geral (art. 173 do CTN), já não mais dependem de uma carência inicial para o início da contagem, uma vez que não se exige a prática de atos administrativos prévios. Ocorrido o fato gerador, já nasce para o sujeito passivo à obrigação de apurar e liquidar o tributo, sem qualquer participação do sujeito ativo que, de outra parte, já tem o direito de investigar a regularidade dos procedimentos adotados pelo sujeito passivo a cada fato gerador, independente de qualquer informação ser-lhe prestada.

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

De outra parte, sendo exceção o recolhimento antecipado, fixou o CTN, também, regra excepcional de tempo para a prática dos atos da administração tributária, onde os mesmos cinco anos já não mais dependem de uma carência para o início da contagem, uma vez que não se exige a prática de atos administrativos prévios. Ocorrido o fato gerador, já nasce para o sujeito passivo à obrigação de apurar e liquidar o crédito tributário, sem qualquer participação do sujeito ativo que, de outra parte, já tem o direito de investigar a regularidade dos procedimentos adotados pelo sujeito passivo a cada fato

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10425.000789/2005-84
Acórdão nº. : 104-22.365

gerador, independente de qualquer informação ser-lhe prestada. É o que está expresso no § 4º, do artigo 150, do CTN.

Nesta ordem, refuto, também, o argumento daqueles que entendem que só pode haver homologação se houver pagamento e, por conseqüência, como o lançamento efetuado pelo fisco decorre da falta de recolhimento de imposto de renda, o procedimento fiscal não mais estaria no campo da homologação, deslocando-se para a modalidade de lançamento de ofício, sempre sujeito à regra geral de decadência do art. 173 do CTN.

É fantasioso. Em primeiro lugar, porque não é isto que está escrito no caput do art. 150 do CTN, cujo comando não pode ser sepultado na vala da conveniência interpretativa, porque, queiram ou não, o citado artigo define com todas as letras que “o lançamento por homologação (...) opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa”.

O que é passível de ser ou não homologada é a atividade exercida pelo sujeito passivo, em todos os seus contornos legais, dos quais sobressaem os efeitos tributários. Limitar a atividade de homologação exclusivamente à quantia paga significa reduzir a atividade da administração tributária a um nada, ou a um procedimento de obriedade absoluta, visto que toda quantia ingressada deveria ser homologada e, a contrário *sensu*, não homologando o que não está pago.

Em segundo lugar, mesmo que assim não fosse, é certo que a avaliação da suficiência de uma quantia recolhida implica, inexoravelmente, no exame de todos os fatos sujeitos à tributação, ou seja, o procedimento da autoridade administrativa tendente à homologação fica condicionado ao “conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, na linguagem do próprio CTN”.

Faz-se necessário lembrar que a homologação do conjunto de atos praticados pelo sujeito passivo não é atividade estranha à fiscalização federal.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10425.000789/2005-84
Acórdão nº. : 104-22.365

Ora, quando o sujeito passivo apresenta declaração com prejuízo fiscal num exercício e a fiscalização reconhece esse resultado para reduzir matéria a ser lançada em período subsequente, ou no mesmo período-base, ou na área do IPI, com a apuração de saldo credor num determinado período de apuração, o que traduz inexistência de obrigação a cargo do sujeito passivo. Ao admitir tanto a redução na matéria lançada como a compensação de saldos em períodos subsequentes, estará a fiscalização homologando aquele resultado, mesmo sem pagamento.

Assim, não tenho dúvidas de que a base de cálculo da declaração de rendimentos de pessoa física abrange todos os rendimentos tributáveis, não tributáveis e tributados exclusivamente na fonte recebidos durante o ano-calendário. Desta forma, o fato gerador do imposto apurado relativamente aos rendimentos sujeitos ao ajuste anual se perfaz em 31 de dezembro de cada ano.

O tributo oriundo de imposto de renda pessoa física, a partir do ano-calendário de 1990, se encaixa na regra do art. 150 do CTN, onde a própria legislação aplicável (Lei nº. 8.134/90) atribui aos contribuintes o dever, quando for o caso, da declaração anual, onde os recolhimentos mensais do imposto constituem meras antecipações por conta da obrigação tributária definitiva, que ocorre no dia 31 de dezembro do ano-base, quando se completa o suporte fático da incidência tributária.

É da essência do instituto da decadência a existência de um direito não exercitado pela inércia do titular desse direito, num período de tempo determinado, cuja consequência é a extinção desse direito.

Em assim sendo, estava correto, na data da lavratura do auto de infração, a Fazenda Nacional constituir crédito tributário com base em imposto de renda pessoa física, relativo ao ano-calendário de 2000. O prazo quinquenal para que o fisco promovesse o lançamento tributário relativo aos fatos geradores ocorridos em 2000, começou, então, a fluir

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

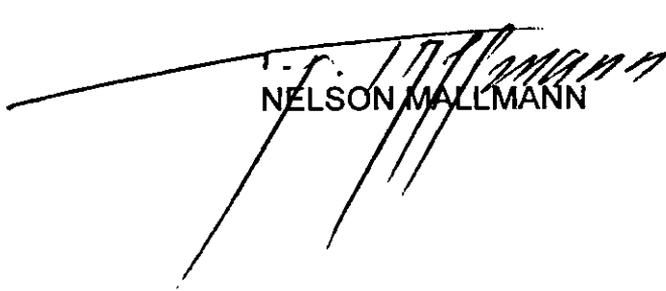
Processo nº. : 10425.000789/2005-84
Acórdão nº. : 104-22.365

em 31/12/00, exaurindo-se em 31/12/05, tendo tomado ciência do lançamento, em 08/06/05, não estava, na data da ciência do Auto de Infração, decaído o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário relativo a este exercício.

Assim, é de se rejeitar a preliminar de decadência relativo ao meses de janeiro a maio do 2000.

Diante do conteúdo dos autos e pela associação de entendimento sobre todas as considerações expostas no exame da matéria e por ser de justiça, voto no sentido de REJEITAR a preliminar de decadência dos meses de janeiro a maio do ano-calendário de 2000, acompanhando o relator nos demais itens.

Sala das Sessões - DF, em 26 de abril de 2007


NELSON MALLMANN