



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10660.000862/2005-35  
Recurso nº. : 147.668  
Matéria : IRPF - Ex(s): 2000 a 2003  
Recorrente : HENRIQUE ALVES PEREIRA  
Recorrida : 4ª TURMA/DRJ-JUIZ DE FORA/MG  
Sessão de : 22 de fevereiro de 2006  
Acórdão nº. : 104-21.400

**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.

**NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO** - Não provada violação das disposições contidas no art. 142 do CTN, tampouco dos artigos 10 e 59 do Decreto nº. 70.235, de 1972 e artigo 5º da Instrução Normativa SRF nº 94, de 1997, não há que se falar em nulidade quer do lançamento, quer do procedimento fiscal que lhe deu origem, quer do documento que formalizou a exigência fiscal.

**APLICAÇÃO DA NORMA NO TEMPO - RETROATIVIDADE DA LEI Nº 10.174, de 2001** - Não há vedação à constituição de crédito tributário decorrente de procedimento de fiscalização que teve por base dados da CPMF. 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.

**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.

**OMISSÃO DE RENDIMENTOS - LANÇAMENTO COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA - DEPÓSITOS DE VALOR INDIVIDUAL INFERIOR A R\$ 12.000,00 - TRATAMENTO** - Nos lançamentos com base em depósitos bancários de origem não comprovada, devem ser desprezados os depósitos de valores individuais inferiores a R\$ 12.000,00, quando sua soma, no ano, não ultrapasse a R\$ 80.000,00. *pe*

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10660.000862/2005-35  
Acórdão nº. : 104-21.400

Preliminar de decadência acolhida.

Preliminar de nulidade rejeitada.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por HENRIQUE ALVES PEREIRA.

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, ACOLHER a preliminar de decadência para o ano-calendário de 1999, relativamente aos depósitos bancários de titularidade de fato e de direito do Recorrente, vencidos os Conselheiros Pedro Paulo Pereira Barbosa (Relator), Maria Beatriz Andrade de Carvalho e Maria Helena Cotta Cardozo. Por maioria de votos, REJEITAR a preliminar de nulidade do lançamento em face da utilização de dados obtidos com base nas informações da CPMF, vencida a Conselheira Meigan Sack Rodrigues e, por unanimidade de votos, a de nulidade do lançamento por violação de princípios constitucionais. No mérito, por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para excluir da exigência os valores relativos aos anos-calendário de 2000 e 2002, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Designado para redigir o voto vencedor quanto à decadência o Conselheiro Nelson Mallmann.

  
MARIA HELENA COTTA CARDOZO  
PRESIDENTE

  
NELSON MALLMANN  
REDATOR DESIGNADO

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10660.000862/2005-35  
Acórdão nº. : 104-21.400

FORMALIZADO EM: 26 MAI 2006

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros PAULO ROBERTO DE CASTRO (Suplente convocado), MARIA BEATRIZ ANDRADE DE CARVALHO, OSCAR LUIZ MENDONÇA DE AGUIAR e REMIS ALMEIDA ESTOL.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10660.000862/2005-35  
Acórdão nº. : 104-21.400

Recurso nº. : 147.668  
Recorrente : HENRIQUE ALVES PEREIRA

RELATÓRIO

Contra HENRIQUE ALVES PEREIRA, Contribuinte inscrito no CPF/MF sob o nº 10660.000862/2005-35, foi lavrado o Auto de Infração de fls. 10/28 para formalização da exigência de crédito tributário de Imposto sobre a Renda de Pessoa Física- IRPF no montante total de R\$ 1.142.752,82, sendo R\$ 344.615,05 a título de imposto; R\$ 281.215,20 referente a juros de mora, calculados até 31/03/2005 e R\$ 516.922,57 referente a multa de ofício, qualificada, no percentual de 150%.

Infração

A infração está assim descrita no Auto de Infração:

"001 – DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. OMISSÃO DE RENDIMENTOS CARACTERIZADA POR DEPÓSITOS BANCÁRIOS COM ORIGEM NÃO COMPROVADA – Omissão de rendimentos caracterizada por valores creditados na conta 46666-7, movimentada na agência 0676 (Pouso Alegre/MG), no ano-calendário de 1999, em nome de ANA MARIA MACHADO DE FARIA, CPF nº 324.497.636-00, interposta pessoa. A conta foi movimentada por HENRIQUE ALVES PEREIRA, CPF 563.661.676-72 e por ROGÉRIO ROCHA DOS SANTOS , CPF nº 346.887.066-34, em nome da correntista ANA MARIA.

Omitiu também a autuada rendimentos por valores creditados em suas contas correntes no BANCO ITAÚ S/A c/c 46998-5, CAIXA ECONÔMICA FEDERAL c/c 0147.001.25474-4, MERCANTILDO BRASIL S/A c/c 01.025.999-9 e UNIBANCO/BANDEIRANTES c/c 001-002.238-2.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10660.000862/2005-35  
Acórdão nº. : 104-21.400

O Contribuinte regularmente intimado, não logrou comprovar, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nas operações de crédito nas referidas contas, conforme demonstrado no TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL, parte integrante do presente Auto de Infração."

Fato gerador: 1999, 2000, 2001 e 2002.

Enquadramento legal: Art. 42 da Lei nº 9.430/96; art. 4º da Lei nº 9.481/97; art. 21 da Lei nº 9.532/97; art. 849 do RIR/99; Art. 1º da Lei nº 9.887/99; ART. 1º DA Medida Provisória nº 22/2002, convertida na Lei nº 10.451/2002."

Impugnação

**Preliminares**

Inconformado com a exigência, o Contribuinte apresentou a impugnação de fls. 230/244, onde argúi, preliminarmente, a decadência do direito de a Fazenda Nacional proceder ao lançamento em relação aos valores apurados com base nos depósitos verificados no ano de 1999 e nos meses de janeiro a março de 2000. Aduz que se trata de tributo sujeito ao lançamento por homologação e cujo fato gerador é mensal, aplicando-se ao caso regra do § 4º do art. 150 do CTN para a contagem do prazo decadencial. Isto é, o termo inicial de contagem do prazo decadencial seria o último dia de cada um dos meses, extinguindo-se o prazo para os últimos desses meses em 31/03/2005, anterior à ciência do lançamento.

Argúi, também, o Impugnante, a nulidade do lançamento por deixar de observar o disposto no art. 2º da Lei nº 9.784, de 1999, segundo o qual a Administração Pública deve observar os princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10660.000862/2005-35  
Acórdão nº. : 104-21.400

pública e eficácia, o que não teria ocorrido no caso. Argumenta que tal violação se caracterizaria pela disparidade entre os bens constantes da declaração do Contribuinte e o montante do crédito lançado.

Aduz a nulidade do lançamento, ainda, por ter incluído na base de cálculo valor de depósitos anteriores à vigência da Lei Complementar nº 105, de 2001, violando com isso o princípio da irretroatividade da lei.

**Mérito**

Quanto ao mérito, contesta fundamento da autuação no sentido de que a origem dos depósitos bancários deve ser buscada no próprio exercício; refere-se a dois cheques, nos valores de R\$ 35.000,00 e R\$ 218.000,00, que teriam sido sacados em 30/12/1998 e posteriormente utilizados para depósitos no ano de 1999 e junta aos autos cópias desses cheques; contesta as conclusões da Fiscalização que rejeitaram como comprovação da origem dos depósitos valores informados nas declarações do Contribuinte como rendimentos e dinheiro em espécie; repudia o fato de a autuação ter considerado Ana Maria Machado de Faria interposta pessoa com base em declarações feitas pelos próprios envolvidos e ter considerado outras declarações destes como meras alegações, inadmissíveis como provas; aduz que a conta nº 01-025999-9, do Banco Mercantil do Brasil S/A pertence ao escritório que mantém em sociedade com Rogério Rocha dos Santos e apresenta cópia de Procuração onde outorgava poderes ao suposto sócio para movimentar essa conta.

Argumenta, ainda, que o lançamento configura bi-tributação; que a quase totalidade dos depósitos já foi objeto de tributação quando de ação fiscal anterior desenvolvida de 1998; que, conforme informado quando daquela ação fiscal, o Contribuinte trocava cheques pré-datados e títulos a vencer por cheques de sua emissão, de valor



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10660.000862/2005-35  
Acórdão nº. : 104-21.400

menor, obtendo com isso um pequeno ganho; que a prevalecer o lançamento, estaria sendo desprezado o conceito de fato gerador, definido no art. 43 do CTN.

Destaca que, do total dos depósitos bancários apurados, no montante de R\$ 1.120.700,65, apenas R\$ 33.823,37 foram feitos em nome de Ana Maria Machado de Faria, para contestar a qualificação da penalidade em relação à totalidade dos depósitos. Argumenta que não ocorreram as circunstâncias justificadoras da exasperação da penalidade.

Decisão de primeira instância

A DRJ/JUIZ DE FORA/MG julgou procedente o lançamento, com os fundamentos consubstanciados nas ementas a seguir reproduzidas.

" Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF  
Exercício: 2000, 2001, 2002, 2003

Ementa: OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. Com a edição da Lei n.º 9.430/96, a partir de 01º/01/1997 passaram a ser caracterizados como omissão de rendimentos, sujeitos a lançamento de ofício, os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais a pessoa física ou jurídica deixe de comprovar a origem dos recursos utilizados nessas operações, inclusive no que se refere a conta corrente em nome de terceiro, mas que, comprovadamente, seja operada pelo sujeito passivo.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Exercício: 2000, 2001, 2002, 2003

Ementa: INSTRUÇÃO DA PEÇA IMPUGNATÓRIA. A impugnação deve ser instruída com os documentos em que se fundamentar e que comprovem as alegações de defesa, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10660.000862/2005-35  
Acórdão nº. : 104-21.400

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário  
Exercício: 2000

Ementa: LANÇAMENTO. MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICADA. Faz-se mister, para aplicação da multa proporcional de 150%, que haja o relato e descrição expressos acerca do evidente intuito de fraude por parte do sujeito passivo.

Lançamento Procedente em Parte.

A DRJ/JUIZ DE FORA/MG rejeitou as preliminares suscitadas e, no mérito, acolheu em parte as alegações da defesa para afastar a incidência da multa qualificada em relação a parte do lançamento, mantendo-a apenas quanto aos depósitos feitos na conta nº 46666-7, do Banco Itaú, em nome de interposta pessoa.

Sobre a decadência, rejeitou-se a preliminar sob o fundamento de que, embora apurado mensalmente, o fato gerador do Imposto de Renda é anual, só se completando em 31 de dezembro de cada ano e de que o termo inicial de contagem desse prazo é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos termos do art. 173, I do CTN.

Rejeitou a preliminar de nulidade do lançamento por violação ao art. 2º da Lei nº 9.784, de 1999 acentuando que o art. 69 da citada lei deixa claro que os processos administrativos específicos continuarão sendo regidos por lei própria, aplicando-se a Lei nº 9.784, de 1999 apenas subsidiariamente e que o lançamento regeu-se por legislação específica e pelas regras do Decreto nº 70.235, de 1972.

Sobre a alegação de violação ao princípio da irretroatividade a decisão recorrida destacou que a Lei nº 10.174, de 2001, ao autorizar a utilização dos dados da CPMF para constituição de crédito tributário de outros tributos e contribuições, antes vedada pela Lei nº 9.311, de 1996, apenas ampliou os poderes de investigação do Fisco, aplicando-



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10660.000862/2005-35  
Acórdão nº. : 104-21.400

se o disposto no art. 144, § 1º do CTN.

Quanto ao mérito, a Turma Julgadora de primeira instância ressalta que se trata de lançamento com base em presunção juris tantum, que inverte o ônus da prova e que, portanto, caberia ao contribuinte comprovar a origem dos depósitos bancários; que "as meras alegações acerca da existência de rendimentos tributáveis, saldos de dinheiro em espécie nas declarações de bens, rendimentos isentos ou não tributáveis, não são oponíveis ao lançamento, uma vez que para elidi-lo deveria restar demonstrado que tais valores sensibilizaram os depósitos e créditos nas contas bancárias que realizou as movimentações financeiras."

Salienta que não se trata de lançamento com base em acréscimo patrimonial não justificado e que, portanto, não é o caso de se acolher, como comprovação de origem dos depósitos, recursos declarados ou lançados em outro processo, salvo de comprovada a efetiva utilização daqueles recursos nos depósitos.

Rejeita a alegação de que a movimentação financeira na conta-corrente nº 01-025999-9 refletia a movimentação financeira de sociedade mantida com Rogério Rocha dos Santos. Diz a respeito que:

"A procuração produzida no Cartório do 3º Tabelião de Pouso Alegre, em 21/05/1998, onde figura como outorgante Henrique Alves Teixeira, e como outorgado Rogério Rocha dos Santos, à fl. 245, e a proposta de abertura de conta de depósitos, à fl. 246, são documentos que, de fato, correspondem à descrição do impugnante, e fazem prova, em razão da especificidade nele encerrada, de que a movimentação na conta n. 01-025999-9, mantida no Banco Mercantil do Brasil, poderia ser realizada pelo procurador.

Quanto ao item, que seria próprio para o ano-calendário de 1999, não há como ilidir a ação fiscal, uma vez que não se demonstrou a real movimentação de valores nessa conta do Banco Mercantil do Brasil *em*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10660.000862/2005-35  
Acórdão nº. : 104-21.400

nome de Rogério Rocha dos Santos.

Nesse mesmo compasso, não há como, a partir dessa procuração específica, afirmar que toda a movimentação financeira realizada em nome do contribuinte refletia as atividades da alegada sociedade, a qual, se constituída na forma de pessoa jurídica, deveria escriturar, de acordo com a legislação comercial e fiscal, as operações realizadas, inclusive os depósitos realizados nos bancos, com as descrições próprias para o mister. Todavia, nada foi apresentado."

Ressalta, por outro lado, quanto às declarações de fls. 71/76, que estas são conclusivas no sentido de afirmar que a conta nº 46666-7 do Banco Itaú S/A, mantida em nome de Ana Maria Machado Faria, tinha esta como interposta pessoa do Autuado e de Rogério Rocha dos Santos.

Sobre a multa de ofício qualificada, a decisão de primeira instância foi no sentido de que o fundamento para a qualificação da penalidade constante do Auto de Infração foi tão-somente o de o contribuinte ter mantido movimentação financeira em nome de interposta pessoa e, portanto, a qualificação da penalidade deve incidir apenas sobre a parcela do lançamento que compreende esses depósitos.

Recurso

Irresignado com a decisão de primeira instância, da qual tomou ciência em 03/08/2005 (fls. 287) o Contribuinte apresentou, em 30/08/2005, o recurso de fls. 288/305, com as alegações a seguir resumidas.

O Recorrente reitera a alegação de decadência e argumenta que, "se o próprio julgador afirma categoricamente que, com relação ao período de janeiro a março de 2000, o início da contagem do prazo decadencial ocorreu em 01/01/2001, em decorrência, está ACATANDO TEXTUALMENTE que a contagem do prazo decadencial relativo ao



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10660.000862/2005-35  
Acórdão nº. : 104-21.400

período-base anterior, de 01/01/1999 a 31/12/1999 (ano-calendário 1999), se iniciou em 01/01/2000, com término em 31/12/2004, e que, na data da lavratura do Auto de Infração (08/04/2005, AR de fls. 228), já havia ocorrido a decadência quinquenal."

Contesta o fundamento da decisão recorrida de que a Lei nº 9.784, de 99 aplicar-se-ia apenas subsidiariamente e reafirma a subordinação do lançamento aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade.

Reitera e reforça as alegações de ofensa ao princípio da irretroatividade da lei e invoca jurisprudência do Tribunal Regional Federal da 1ª Região.

Quanto ao mérito, reafirma que, "conforme alegado na impugnação fiscal todos os créditos bancários relacionados pelo fiscal autuante foram acobertados por rendimentos declarados extemporaneamente pelo contribuinte, conforme afirmado no 'Atendimento ao Termo de Reintimação nº 2..'" e aponta as seguintes origens para os depósitos bancários, em síntese:

- Ano-calendário de 1999: Total de depósitos: R\$ 1.313.490,82; comprovação da origem de R\$ 2.054.105,00: R\$ 936.150,00, valores correspondentes a receitas tributadas pela SRF em 1999, no processo nº 10660.005276/2002-34; R\$ 153.200,34, cheques devolvidos do Banco Mercantil do Brasil S/A.; R\$ 253.000,00, saldo no Banco Mercantil do Brasil em 31/12/1998; R\$ 73.413,00, valores considerados indevidamente como depósitos, mas que se referem a resgates de aplicações financeiras (PG maxifix30); R\$ 45.350,01, disponibilidade na declaração de Imposto de Renda referente ao ano-calendário de 1999; R\$ 592.992,38, referente a numerário pertencentes à sociedade com Rogério Rocha Santos, cabendo a cada um 50%;

- Ano-calendário de 2000: Total de depósitos: R\$ 52.280,59; origem:



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10660.000862/2005-35  
Acórdão nº. : 104-21.400

Disponibilidades constantes na declaração de Imposto de Renda, que totalizariam R\$ 109.172,99.

- Ano-calendário de 2001: Total de depósitos: R\$ 89.350,14; origem: Disponibilidades constantes na declaração de Imposto de Renda, que totalizam R\$ 149.379,75.

- Ano-calendário de 2002: Total de Depósitos: R\$ 29.944,69; origem: Disponibilidades na Declaração de Imposto de Renda, que totalizam R\$ 94.536,90.

O Recorrente contesta os fundamentos da decisão recorrida que não acolheram as origens apontadas pela defesa, afirmando que a decisão:

"Afirma de forma aleatória que não houve consumo dos valores sacados um dia antes do término de 1998, indagando a seguir quais foram as causas dos saques: Ignorou, portanto, completamente as provas documentais produzidas pelo autuado na fase impugnatória. Através de tais documentos comprovou a ORIGEM dos numerários, através dos saques ocorridos no final do ano de 1999, demonstrando rigorosa coincidência de valores, repetimos, tudo lastreado em documentação hábil, idônea e incontestável. Tenta o julgador inovar em termo de obrigações legais, extrapolando acintosamente as normas vigentes, ao tentar imputar ao contribuinte, além do dever de comprovar a origem dos valores depositados/creditados em contas correntes bancárias, a obrigatoriedade de comprovar as razões ou intenções que o levaram a sacar as referências no final do ano de 1998."

É o Relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10660.000862/2005-35  
Acórdão nº. : 104-21.400

VOTO VENCIDO

Conselheiro PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA, Relator

O Recurso preenche os requisitos de admissibilidade previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal. Dele conheço.

Fundamentos

Preliminares

**Decadência** – o Contribuinte argúi a decadência do direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário em relação ao ano-calendário de 1999 e ao período de janeiro a março de 2000. Aduz que o Imposto de Renda é tributo sujeito ao lançamento por homologação e que, em tais casos, o termo inicial de contagem do prazo decadencial é a data do fato gerador, nos termos do § 4º do art. 150, do CTN. Sustenta, também, embora não o repita explicitamente no recurso, que o fato gerador do imposto se constitui mensalmente.

São, portanto, duas questões a serem analisadas: a definição da data de ocorrência do fato gerador, se em 31 de dezembro ou ao final de cada mês; e a definição do termo inicial para contagem do prazo decadencial.

Quanto à primeira questão, não tem fundamento a pretensão do Contribuinte. Embora a legislação refira-se que o imposto é devido mensalmente, a



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10660.000862/2005-35  
Acórdão nº. : 104-21.400

apuração do imposto é feita anualmente. É somente em 31 de dezembro que se completa o período em relação ao qual devem ser totalizados os rendimentos auferidos, verificadas as deduções permitidas, aplicada a tabela progressiva anual, etc., enfim, apurado o imposto devido, e o saldo a pagar ou a restituir, em relação ao período.

Mesmo quando devido o pagamento com base em rendimentos mensais, salvo nos casos de tributação definitiva, este é mera antecipação do devido no ajuste anual. Os art. 10 e 11 da Lei nº 8.134, de 1990 não deixa qualquer dúvida quanto a essa questão, a saber:

"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. 8º

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);"

Não há dúvidas, portanto, de que o fato gerador do Imposto de Renda, salvo nas exceções previstas em lei, só se completa em 31 de dezembro de cada ano.

Sendo assim, ainda que se considerasse a regra de contagem do prazo decadencial com base no § 4º do art. 150 do CTN, como quer o Recorrente, não se

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10660.000862/2005-35  
Acórdão nº. : 104-21.400

verificaria a decadência em relação ao crédito apurado com base nos depósitos de janeiro a março de 2000, posto que, para estes, o termo inicial de contagem do prazo decadencial seria 31/12/2000, encerrando-se apenas em 31/12/2005, sendo que a ciência do lançamento se deu em 08/04/2005 (fls. 228).

Passo ao exame da segunda questão. Não compartilho da tese de que, nos casos de lançamento por homologação, o termo inicial de contagem do prazo decadencial seja a data de ocorrência do fato gerador.

Tenho claro que o prazo referido no § 4º do art. 150, do CTN refere-se à decadência do direito de a Fazenda Nacional revisar os procedimentos de apuração do imposto devido e do correspondente pagamento, sob pena de restarem estes homologados, e não de decadência do direito de constituir o crédito tributário pelo lançamento. Nesse sentido, o § 4º do art. 150 do CTN só pode ser acionado quando o Contribuinte, antecipando-se ao fisco, procede à apuração e recolhimento do imposto devido. Sem isso não há o que ser homologado.

Nos casos de omissão de rendimentos, não há falar em homologação no que se refere aos rendimentos omitidos. Homologação, na definição do festejado Celso Antonio Bandeira de Mello "é ato vinculado pelo qual a Administração concorda com ato jurídico já praticado, uma vez verificada a consonância dele com os requisitos legais condicionadores de sua válida emissão" (Curso de Direito Administrativo, 16ª edição, Malheiros Editores – São Paulo, p. 402). A homologação pressupõe, portanto, a prática anterior do ato a ser homologado. É dizer, não há homologação no vazio, não se homologa a omissão.

Com efeito, quando homologado tacitamente o procedimento/pagamento feito pelo contribuinte, não haverá lançamento, não porque tenha decaído o direito de a



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10660.000862/2005-35  
Acórdão nº. : 104-21.400

Fazenda constituir o crédito tributário, mas porque não haverá crédito a ser lançado, posto que a apuração/pagamento do imposto feito pelo contribuinte serão confirmados pela homologação.

Portanto, entendo que, no presente caso, não havia obstáculo para a apuração do imposto devido e, assim, o crédito tributário correspondente poderia ser lançado até o término do prazo previsto no art. 173, I do CTN.

Rejeito, portanto, a preliminar de decadência.

**Nulidade. princípios da razoabilidade e da proporcionalidade** – Na impugnação o Contribuinte argüiu a preliminar de nulidade do lançamento por violar o contido no artigo 2º da Lei nº 9.784, de 1999 que dispõe sobre os princípios que devem nortear o processo administrativos, dentre eles os da razoabilidade e da proporcionalidade. A violação residiria na desproporção entre o valor lançado e o patrimônio do autuado. A DRJ/JUIZ DE FORA/MG rejeitou a preliminar sob o fundamento, em síntese, de que ao Processo Administrativo Fiscal aplica-se o Decreto nº 70.235, de 1972, e, apenas subsidiariamente a Lei nº 9.784, de 1999. O Contribuinte contesta essa conclusão reafirmando a subordinação dos atos administrativos aos referidos princípios.

A importância dos mencionados princípios e a necessária subordinação a eles dos atos administrativos é indiscutível. É preciso ponderar, contudo, sobre a aplicação do princípio ao caso concreto. O contribuinte sustenta que o lançamento viola os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade devido à desproporção entre o seu patrimônio e o montante do crédito lançado.

Ora, o ato administrativo em questão é um lançamento tributário, para o qual a lei, expressamente, determinou a sua vinculação plena à lei, isto é, não deixou ao agente



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10660.000862/2005-35  
Acórdão nº. : 104-21.400

administrativo espaço para a discricionariedade. Sendo assim, não poderia a Administração, a pretexto de adequar a exigência a um critério subjetivo de razoabilidade e proporcionalidade, reduzir o montante do crédito tributário exigido.

Note-se que este, o crédito tributário, emergiu da elevada movimentação financeira do contribuinte e foi apurado nos estreitos limites da legislação. Se o montante é elevado é porque o Contribuinte, que movimentou soma considerável de recursos, não logrou comprovar, no entendimento da autoridade lançadora, a origem desses recursos, questão cujo mérito será apreciado mais adiante.

Não há no caso, portanto, violação aos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade ou de qualquer outro princípio referido no artigo 2º da Lei nº 9.784, de 1999, razão pela qual rejeito a preliminar.

**Nulidade. Violação ao princípio da irretroatividade da norma.** - A alegação do contribuinte é de que o lançamento, por utilizar-se de dados bancários obtidos a partir dos dados da CPMF, não poderia alcançar fatos anteriores à vigência da Lei Complementar nº 105, de 2001. A questão a ser examinada, portanto, é se a Lei Complementar nº 105, de 2001, bem como do art. 1º da Lei nº 10.174, de 2001, que alterou o § 3º do art. 11 da Lei nº 9.311 de 1996, poderiam retroagir para alcançar fatos anteriores às suas publicações.

Vejamos o que diz o art 1º da Lei nº 10.174, de 2001:

"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...



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10660.000862/2005-35  
Acórdão nº. : 104-21.400

§ 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 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 seguir a redação original do § 3º do art. 11 da Lei nº 9.311, de 1996:

"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."

A questão a ser decidida, portanto, é se, como a legislação alterada vedava a utilização das informações para fins de constituição de crédito tributário de outros tributos, o que passou a ser permitido com a alteração introduzida pela Lei nº 10.174, de 2001, é possível, ou não, proceder-se a lançamentos referentes a períodos anteriores à vigência dessa última lei, a partir das informações da CPMF.

Entendo que o cerne da questão está na natureza da norma em apreço, se esta se refere aos aspectos materiais do lançamento ou ao procedimento de investigação. Isso porque o Código Tributário Nacional, no seu artigo 144, disciplina a questão da vigência da legislação no tempo e, ao fazê-lo, distingue expressamente as duas hipóteses, senão vejamos:

Lei nº 5.172, de 1966:



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10660.000862/2005-35  
Acórdão nº. : 104-21.400

"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."

Não tenho dúvidas em afirmar que a alteração introduzida pela Lei nº 10.174 no § 3º da Lei do art. 11 da Lei nº 9.311, de 1996 alcança apenas os procedimentos de fiscalização, ampliando os poderes de investigação do Fisco que, a partir de então, passou a poder utilizar-se de informações que antes lhe eram vedadas.

Essa questão, inclusive, já foi enfrentada pelo Superior Tribunal de Justiça – STJ em recentes julgados que concluíram nesse mesmo sentido. Como exemplo cito a decisão da 1ª Turma no Resp 685708/ES; RECURSO ESPECIAL 2004/0129508-6, cuja ementa foi publicada no DJ de 20/06/2005, e que teve como relator o Ministro LUIZ FUX, *verbis*:

**"TRIBUTÁRIO. NORMAS DE CARÁTER PROCEDIMENTAL. APLICAÇÃO INTERTEMPORAL. UTILIZAÇÃO DE INFORMAÇÕES OBTIDAS A PARTIR DA ARRECADAÇÃO DA CPMF PARA A CONSTITUIÇÃO DE CRÉDITO REFERENTE A OUTROS TRIBUTOS. RETROATIVIDADE PERMITIDA PELO ART. 144, § 1º DO CTN.**

1. O resguardo de informações bancárias era regido, ao tempo dos fatos que permeiam a presente demanda (ano de 1998), pela Lei 4.595/64, reguladora do Sistema Financeiro Nacional, e que foi recepcionada pelo art. 192 da Constituição Federal com força de lei complementar, ante a ausência de norma regulamentadora desse dispositivo, até o advento da Lei Complementar 105/2001.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10660.000862/2005-35  
Acórdão nº. : 104-21.400

2. O art. 38 da Lei 4.595/64, revogado pela Lei Complementar 105/2001, previa a possibilidade de quebra do sigilo bancário apenas por decisão judicial.

3. Com o advento da Lei 9.311/96, que instituiu a **CPMF**, as instituições financeiras responsáveis pela retenção da referida contribuição, ficaram obrigadas a prestar à Secretaria da Receita Federal informações a respeito da identificação dos contribuintes e os valores globais das respectivas operações bancárias, sendo vedado, a teor do que preceituava o § 3º da art. 11 da mencionada lei, a utilização dessas informações para a constituição de crédito referente a outros tributos.

4. A possibilidade de quebra do sigilo bancário também foi objeto de alteração legislativa, levada a efeito pela Lei Complementar 105/2001, cujo art, 6º dispõe: '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.'

5. A teor do que dispõe o art. 144, § 1º do Código Tributário Nacional, as leis tributárias procedimentais ou formais têm aplicação imediata, ao passo que as leis de natureza material só alcançam fatos geradores ocorridos durante a sua vigência.

6. Norma que permite a utilização de informações bancárias para fins de apuração e constituição de crédito tributário, por envolver natureza procedimental, tem aplicação imediata, alcançando mesmo fatos pretéritos.

7. A exegese do art. 144, § 1º do Código Tributário Nacional, considerada a natureza formal da norma que permite o cruzamento de dados referentes à arrecadação da **CPMF** para fins de constituição de crédito relativo a outros tributos, conduz à conclusão da possibilidade da aplicação dos artigos 6º da Lei Complementar 105/2001 e 1º da Lei 10.174/2001 ao ato de lançamento de tributos cujo fato gerador se verificou em exercício anterior à vigência dos citados diplomas legais, desde que a constituição do crédito em si não esteja alcançada pela decadência.

8. Inexiste direito adquirido de obstar a fiscalização de negócios tributários,

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10660.000862/2005-35  
Acórdão nº. : 104-21.400

máxime porque, enquanto não extinto o crédito tributário a Autoridade Fiscal tem o dever vinculativo do lançamento em correspondência ao direito de tributar da entidade estatal.

9. Recurso Especial desprovido, para manter o acórdão recorrido."

Tudo o que foi dito a respeito da Lei nº 10.174, de 2001 aplica-se à Lei Complementar nº 105, de 2001 no que se refere ao acesso e uso das informações bancárias, como aliás, foi explicitado, na decisão do STJ acima transcrita.

Rejeito a preliminar.

Mérito

Quanto ao mérito, não tenho reparos a fazer à Decisão Recorrida quanto à parte do lançamento que compreende os fatos geradores ocorridos em 1999 e 2001.

Sobre as alegadas origens dos recursos, apontadas pelo Recorrente, como acentuou a decisão atacada, não se trata no caso de lançamento com base em variação patrimonial a descoberto, onde se coteja aplicações com origens de recursos, mas de lançamento com base em presunção legal de omissão de rendimentos, nos termos fixados pelo art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, que para maior clareza transcrevo a seguir, já com as alterações e acréscimos introduzidos pela Lei nº 9.481, de 1997 e 10.637, de 2002, *verbis*:

Lei nº 9.430, de 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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10660.000862/2005-35  
Acórdão nº. : 104-21.400

§ 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 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."

Como assinala Alfredo Augusto Becker (Becker, A. Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. 3ª Ed. – São Paulo: Lejus, 2002, p.508):



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10660.000862/2005-35  
Acórdão nº. : 104-21.400

"As presunções ou são resultado do raciocínio ou são estabelecidas pela lei, a qual raciocina pelo homem, donde classificam-se em presunções *simples*; ou comuns, ou de homem (*praesumptiones hominis*) e presunções *legais*, ou de direito (*praesumptiones iuris*). Estas, por sua vez, se subdividem em absolutas, condicionais e mistas. As *absolutas (iuris et de jure)* não admitem prova em contrário; as condicionais ou relativas (*iuris tantum*), admitem prova em contrário; as mistas, ou intermédias, não admitem contra a verdade por elas estabelecidas senão certos meios de prova, referidos e previsto na própria lei.

E o próprio Alfredo A. Becker, na mesma obra, define a presunção como sendo "o resultado do processo lógico mediante o qual do fato conhecido cuja existência é certa se infere o fato desconhecido cuja existência é provável" e mais adiante averba: "A regra jurídica cria uma presunção legal quando, baseando-se no fato conhecido cuja existência é certa, impõe a certeza jurídica da existência do fato desconhecido cuja existência é provável em virtude da correlação natural de existência entre estes dois fatos".

Pois bem, o lançamento que ora se examina foi feito com base em presunção legal do tipo *iuris tantum*, onde o fato conhecido é a existência de depósitos bancários de origem não comprovada e a certeza jurídica decorrente desse fato é o de que tais depósitos foram feitos com rendimentos subtraídos ao crivo da tributação. Tal presunção pode ser ilidida mediante prova em contrário, a cargo do autuado.

Assim, não basta a indicação de prováveis fontes de recursos que dariam suporte aos depósitos, é preciso identificar, de forma individualizada, de onde saíram os recursos que aportaram às contas. Isto é, é preciso demonstrar, com coincidência de datas e valores, de onde saíram os recursos depositados nas contas bancárias.

O Contribuinte, em sua defesa, se limita a indicar, genericamente, recursos que poderiam ter sido utilizados para fazer tais depósitos, tais como saldo bancário ou rendimentos declarados, mas não vincula essas fontes a nenhum dos depósitos.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10660.000862/2005-35  
Acórdão nº. : 104-21.400

Em suas alegações afirma que depósitos foram considerados em duplicidade devido à devolução de cheques que foram novamente depositados, porém, confrontando os valores informados com os extratos, não pude identificar a efetividade da ocorrência da situação alegada e nem o Contribuinte apontou esses cheques devolvidos e os correspondentes depósitos.

Assiste razão ao Recorrente, entretanto, quanto ao valor de R\$ 73.413,00 creditado em 17/05/1999. É que, como alegado, esse valor se refere a resgate de aplicação financeira, esta feita com recursos anteriormente depositados e que foram anteriormente considerados no lançamento, como se vê do exame dos extratos de fls. 206/210. Entretanto, com a decisão quanto à decadência essa questão fica prejudicada.

Quanto à parte do lançamento referente aos anos de 2000 e 2002, verifica-se que a totalidade dos depósitos, em cada ano, não ultrapassa a soma dos R\$ 80.000,00 e que, nenhum dos depósitos, individualmente, é de valor igual ou superior a R\$ 12.000,00. Aplicável, portanto, na espécie, a regra do art. 42, § 3º, inciso II, da Lei nº 9.430, de 1996, acima transcrito.

É de se excluir da exigência, portanto, esses valores.

Conclusão



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10660.000862/2005-35  
Acórdão nº. : 104-21.400

Ante o exposto, voto no sentido de rejeitar as preliminares e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso para afastar a exigência em relação aos anos-calendário de 2000 e 2002.

Sala das Sessões (DF), em 22 de fevereiro de 2006

  
PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10660.000862/2005-35  
Acórdão nº. : 104-21.400

VOTO VENCEDOR

Conselheiro NELSON MALLMANN, Redator-designado

Com a devida vênia do nobre relator da matéria, Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa, permito-me divergir de seu voto no que tange sobre a contagem do prazo decadencial nos casos quando se tratar de lançamentos que abrangem imposto de renda pessoa física sem qualificação da multa de ofício, acompanhando o relator nos demais itens..

O Conselheiro Relator defende a tese de que o § 4º do art. 150, do CTN estabelece prazo para que a Fazenda Pública examine a consonância do ato de apuração e pagamento do imposto, realizado pelo contribuinte, sob pena de restarem estes tacitamente homologados, e não sobre decadência do direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário pelo lançamento de ofício, matéria disciplinada no art. 173, I do CTN.

Na sua opinião, o lançamento por homologação a que se refere o CTN, o ato a ser objeto de homologação, de responsabilidade do contribuinte, está claramente definido no caput do art. 150: "antecipar o pagamento sem prévio exame por parte da autoridade administrativa", o que pressupõe a apuração do montante do imposto devido. Sem a apuração e pagamento do imposto devido, nada há para ser homologado.

Não há dúvidas, que a discussão neste item abrange tão-somente incidência de imposto de renda pessoa física relativo a apuração de omissão de receita relativamente aos depósitos bancários de titularidade de fato e de direito do recorrente.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10660.000862/2005-35  
Acórdão nº. : 104-21.400

Nota-se, que o recorrente argüi a decadência do direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário relativo ao exercício de 2000, ano-calendário de 1999, sob o entendimento que no imposto de renda das pessoas físicas há o dever do sujeito passivo de efetuar o pagamento sem o prévio exame da autoridade administrativa, o que se configuraria como lançamento por homologação e neste caso o decurso do prazo decadencial de cinco anos se verificará entre a data da ocorrência do fato gerador ao amparo do artigo 150, § 4º do CTN.

Quanto a preliminar de decadência fico com a corrente que entende que a modalidade de lançamento a que se sujeita o imposto sobre a renda de pessoas físicas é a do lançamento por homologação, cujo fato gerador se completa no encerramento do ano-calendário e em assim sendo, o imposto lançado relativo ao exercício de 2000, já se encontrava alcançado pelo prazo decadencial na data da ciência do auto de infração (08/04/05), de acordo com a regra contida no artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional.

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10660.000862/2005-35  
Acórdão nº. : 104-21.400

Deve ser esclarecido, que os fatos geradores das obrigações tributárias são classificados como instantâneos ou completos. 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 completos 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 completo 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.

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

Em relação ao cômputo mensal do prazo decadencial, observe-se que a Lei nº 7.713, de 1988, instituiu, com relação ao imposto de renda das pessoas físicas, a

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10660.000862/2005-35  
Acórdão nº. : 104-21.400

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.

Ora, a base de cálculo da declaração de rendimentos abrange todos os rendimentos tributáveis recebidos durante o ano-calendário. Desta forma, o fato gerador do imposto apurado relativamente aos rendimentos sujeitos ao ajuste anual se perfaz em 31 de dezembro de cada ano.

Nesse contexto, deve-se atentar com relação ao caso em concreto que, embora a autoridade lançadora tenha discriminado o mês do fato gerador, o que se considerou para efeito de tributação foi o total de rendimentos percebidos pelo interessado no ano-calendário em questão sujeitos à tributação anual, conforme legislação vigente.

Desta forma, após a análise dos autos, tenho para mim, que na data da lavratura do Auto de Infração, estava extinto o direito da Fazenda Pública de constituir crédito tributário relativo ao exercício de 2000 ano-calendário de 1999, na parte não qualificada, já que acompanho a corrente que entende que o lançamento na pessoa física

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10660.000862/2005-35  
Acórdão nº. : 104-21.400

se dá por homologação, cujo marco inicial da contagem do prazo decadencial é 31 de dezembro do ano-calendário em que ocorreu o fato gerador do imposto de renda questionado, ou seja, o fisco teria prazo legal até 31/12/03, para formalizar o crédito tributário discutido neste exercício.

Como é sabido, o lançamento é o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, identificar o seu sujeito passivo, determinar a matéria tributável e calcular ou por outra forma definir o montante do crédito tributário, aplicando, se for o caso, a penalidade cabível.

Com o lançamento constitui-se o crédito tributário, de modo que antes do lançamento, tendo ocorrido o fato imponible, ou seja, aquela circunstância descrita na lei como hipótese em que há incidência de tributo, verifica-se, tão somente, obrigação tributária, que não deixa de caracterizar relação jurídica tributária.

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

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10660.000862/2005-35  
Acórdão nº. : 104-21.400

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.

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;

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10660.000862/2005-35  
Acórdão nº. : 104-21.400

...

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;

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:



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10660.000862/2005-35  
Acórdão nº. : 104-21.400

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).

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 omissor 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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10660.000862/2005-35  
Acórdão nº. : 104-21.400

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.

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

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10660.000862/2005-35  
Acórdão nº. : 104-21.400

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 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 consequência, 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.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10660.000862/2005-35  
Acórdão nº. : 104-21.400

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 obviedade 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.

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

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10660.000862/2005-35  
Acórdão nº. : 104-21.400

compensação de saldos em períodos subseqüentes, 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 n.º 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, e levando em conta que parte do crédito tributário resulta de depósitos bancários em que o recorrente tem a titularidade de fato e de direito das contas bancárias analisadas e que neste item não houve qualificação da multa de ofício, não 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 1999. O prazo quinquenal para que o fisco promovesse o lançamento tributário relativo aos fatos geradores ocorridos em 1999, começou, então, a fluir em 31/12/99, exaurindo-se em 31/12/04, tendo tomado ciência do lançamento, em 08/04/05, conforme consta às fls. 228

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10660.000862/2005-35  
Acórdão nº. : 104-21.400

dos autos, já estava, na data da ciência, decaído o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário relativo a este exercício.

À vista do exposto e por ser de justiça meu voto é no sentido de ACOLHER a preliminar de decadência para declarar extinto o direito de a Fazenda Pública constituir crédito tributário referente ao exercício de 2000, ano-calendário de 1999, na parte em que não houve a qualificação da multa de ofício, acompanhado o relator nos demais itens.

Sala das Sessões – DF, em 22 de fevereiro de 2006



NELSON MALLMANN