



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10675.002754/2005-38
Recurso nº. : 151.991
Matéria : IRPF - Ex(s): 2001 a 2004
Recorrente : GILVAN BRAGA SOARES
Recorrida : 4ª TURMA/DRJ-JUIZ DE FORA/MG
Sessão de : 25 de janeiro de 2007
Acórdão nº. : 104-22.203

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.

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.

IRPF - OMISSÃO DE RENDIMENTOS - LANÇAMENTO COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS - COMPROVAÇÃO - Devem ser excluídos da base de cálculo da autuação os depósitos de origem comprovada.

Preliminares rejeitadas.

Recurso parcialmente provido.

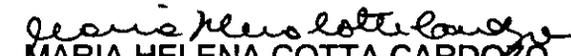
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por GILVAN BRAGA SOARES.

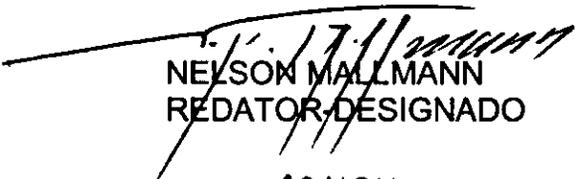
ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, REJEITAR a preliminar de decadência, vencidos os Conselheiros Gustavo Lian Haddad (Relator) e Heloísa Guarita Souza, que a acolhiam até setembro de 2000 e, por unanimidade de votos, REJEITAR as demais preliminares. No mérito, por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para reduzir as bases de cálculo aos valores de R\$ 462.862,22 e R\$ 1.011.742,49, nos anos-calendário de 2002 e 2003, respectivamente, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10675.002754/2005-38
Acórdão nº. : 104-22.203

presente julgado. Designado para redigir o voto vencedor quanto à decadência o
Conselheiro Nelson Mallmann.


MARIA HELENA COTTA CARDOZO
PRESIDENTE


NELSON MALLMANN
REDATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 13 NOV 2007

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros OSCAR LUIZ MENDONÇA
DE AGUIAR, PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA, MARIA BEATRIZ ANDRADE DE
CARVALHO e REMIS ALMEIDA ESTOL.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10675.002754/2005-38
Acórdão nº. : 104-22.203

Recurso nº. : 151.991
Recorrente : GILVAN BRAGA SOARES

RELATÓRIO

Contra o contribuinte acima qualificado foi lavrado, em 11/10/2005, o auto de Infração de fls. 431/434, relativo ao Imposto de Renda Pessoa Física anos-calendário de 2000 a 2003, exercícios 2001 a 2004, por intermédio do qual lhe é exigido crédito tributário no montante de R\$ 2.014.284,98 dos quais R\$ 897.482,34 correspondem a imposto, R\$ 673.111,73 a multa de ofício e R\$ 443.690,91, a juros de mora calculados até 30/09/2005.

Conforme Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal (fls. 432), a autoridade fiscal apurou a seguinte infração:

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

Omissão de rendimentos caracterizada por depósitos e/ou créditos em contas correntes e/ou de poupança, mantida(s) em instituição(ões) financeira(s), em relação aos quais o contribuinte, regularmente intimado, não comprovou, mediante documentação hábil e/ou idônea, a origem dos recursos utilizados nessa operações, conforme consta dos EXTRATOS DE CRÉDITOS de fls. 420 a 430, bem como do RELATÓRIO FISCAL de fls. 440, anexos ao presente Auto de Infração, cujos fatos geradores e valores tributáveis transcrevemos abaixo."

Cientificado do Auto de Infração em 18/10/2005 (AR de fls. 448), o contribuinte apresentou, em 17/11/2005, a impugnação de fls. 451/459, e documentos de fls. 460/489, cujas alegações foram assim sintetizadas pela autoridade julgadora de primeira instância:

SLA

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10675.002754/2005-38
Acórdão nº. : 104-22.203

“1) Em preliminar:

1.1) Da irretroatividade das leis tributárias: supostamente amparada no art. 6º da Lei Complementar nº 105/01 e no Decreto nº 3.724/01, a Fiscalização requisitou às instituições financeiras informações sobre movimentação financeira do impugnante; ocorre que o pedido de informações dos anos-calendário de 2000 e 2001 refere-se a fatos geradores ocorridos antes da vigência da Lei Complementar, assim, o procedimento fere o princípio constitucional da irretroatividade (arts. 5º, XXXVI, e 150, III, “a”, da CF);

1.2) Da decadência: o AI foi lavrado em 11/10/2005, tendo o impugnante tomado ciência em 18/10/2005 e nele foram lançados fatos geradores de janeiro a setembro de 2000; ora, nos termos do § 4º do art. 150 do CTN operou-se a preclusão total, decaindo o direito de a Fazenda Nacional constituir o suposto crédito tributário;

2) Quanto ao mérito:

2.1) Os extratos bancários como caracterizadores da renda tributável - impossibilidade: o depósito bancário, embora possa demonstrar movimentação de riqueza em nome do contribuinte, não pode ser aceito, por si só, como produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, e nem como acréscimo patrimonial; e foi exatamente por reconhecer a inexistência da obrigação tributária que, à luz da reiterada jurisprudência do antigo TRF (Súmula 182), o legislador ordinário, por intermédio do Decreto-lei nº 2.471/88, determinou o cancelamento de débitos tributários constituídos exclusivamente com base em depósitos bancários não comprovados; não há como eleger o total dos depósitos como se renda líquida fosse, por afrontar os arts. 3º e 43 do CTN; a lei autoriza tributar a renda real, presumida ou arbitrada, mas ela nunca será igual à própria movimentação bancária; demais disso, o impugnante não está obrigado por lei a manter escrituração de sua movimentação financeira;

2.2) Os documentos apresentados e a comprovação da origem dos recursos movimentados. Exclusão da matéria tributável: durante a auditoria fiscal o impugnante apresentou farta movimentação capaz de comprovar a origem dos recursos ingressados nas contas bancárias; contudo, a Fiscalização desprezou a prova ao argumento de que não há “nenhum documento bancário que comprove a efetiva transferência dos valores decorrentes dessas operações” e que “referidos documentos não são, por si só, hábeis para a comprovação pretendida”; o impugnante foi intimado a comprovar a origem dos recursos depositados e, para isto, basta a indicação da fonte, da procedência dos recursos, sem perquirir acerca do documento de

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10675.002754/2005-38
Acórdão nº. : 104-22.203

transferência que ensejou o crédito na conta bancária; este documento pertence a terceiros e o impugnante não pode ser penalizado por não possuí-lo; a receita decorrente da atividade rural constituía prova da origem dos recursos creditados na conta bancária; não se discute aqui o regime de tributação da atividade rural, mas a origem dos recursos; nem se alegue que o resultado dessa atividade seria insuficiente para justificar os depósitos; o resultado da atividade rural só tem relevância para fins de tributação; por esta razão, as importâncias de R\$ 73.761,45 e R\$ 13.059,40 (fls. 19 e 24) devem ser excluídas da matéria tributável dos anos-calendário de 2002 e 2003, respectivamente; deve também ser excluído do lançamento o recurso de R\$ 80.000,00, obtido mediante contrato de mútuo celebrado com Geraldo Magela Campos, cujo valor líquido de R\$ R\$ 78.000,00 foi creditado no Banco do Brasil em 2/6/2003 (fl. 416);

2.3) Tributação sobre bases acumuladas. Rendimentos tributados em um mês justificam e comprovam os depósitos do mês subsequente: pretende a Fiscalização exigir tributo sobre bases acumuladas, ou seja, tributa os depósitos mês a mês, sem atentar para o fato de que os depósitos tributados como omissão de rendimentos em um mês são suficientes para comprovar e justificar os depósitos do(s) mês(es) seguinte(s); dessa forma, considerando que a tributação em depósitos bancários não presume o consumo de renda, necessário novo levantamento da matéria tributável; tomando-se por base os valores inseridos no AI, excluídas as importâncias comprovadas (item 2.2), têm-se ainda valores capazes de justificar os depósitos bancários, conforme planilhas que instruem sua defesa.

Em seu socorro, o impugnante cita pronunciamentos do Poder Judiciário e do Primeiro Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda e requer, ao final, a procedência de sua impugnação."

A 4ª Turma da DRJ/JFA julgou, por unanimidade de votos, procedente o lançamento em acórdão assim ementado:

"Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 2001, 2002, 2003, 2004

Ementa: CRÉDITO TRIBUTÁRIO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE LANÇAR. Tendo sido o lançamento cientificado ao sujeito passivo antes de transcorrido o prazo de cinco anos, não há que se falar em decadência do direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10675.002754/2005-38
Acórdão nº. : 104-22.203

DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DE LEIS. INCOMPETÊNCIA DOS ÓRGÃOS ADMINISTRATIVOS. Os órgãos administrativos judicantes estão impedidos de declarar a inconstitucionalidade de lei ou regulamento, em face da inexistência de previsão constitucional para tanto.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. Com a edição da Lei nº 9.430/96, a partir de 1/1/1997 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, regularmente intimada, não comprove, de forma incontestada, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

REQUISIÇÃO E UTILIZAÇÃO DE DADOS BANCÁRIOS. A requisição às instituições financeiras de dados relativos a terceiros, com fulcro na Lei Complementar nº 105/2001, constitui simples transferência à SRF, e não quebra, do sigilo bancário dos contribuintes.

LEGISLAÇÃO QUE AMPLIA OS MEIOS DE FISCALIZAÇÃO. INAPLICABILIDADE DO PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE OU DO DIREITO ADQUIRIDO. Incabível falar-se em irretroatividade ou no desrespeito ao instituto constitucional do direito adquirido, em face da utilização, pela autoridade tributária, de lei que amplia os meios de fiscalização, uma vez que tais princípios atingem somente os aspectos materiais do lançamento.

MÚTUO. A alegação da existência de empréstimo realizado com terceiros deve vir acompanhada de provas inequívocas da efetiva transferência do numerário emprestado, não bastando a simples apresentação do contrato de mútuo e/ou a informação nas declarações de bens do credor e do devedor.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. TRIBUTAÇÃO ANUAL. Os rendimentos omitidos, de origem não comprovada, serão apurados no mês em que forem recebidos e estarão sujeitos a tributação na declaração de ajuste anual, conforme tabela progressiva vigente à época.

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."

SJA

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10675.002754/2005-38
Acórdão nº. : 104-22.203

Cientificado da decisão de primeira instância em 20/04/2006, conforme AR de fls. 518, e com ela não se conformando, o recorrente interpôs, em 22/05/2006, o recurso voluntário de fls. 519/533, por meio do qual reiterou suas razões apresentadas na impugnação.

Certificado o arrolamento de bens nos autos do processo administrativo nº 10675.000657/2006-91 (fls. 540), os autos foram remetidos a este E. Conselho para apreciação do Recurso Voluntário.

É o Relatório.

S²⁴

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10675.002754/2005-38
Acórdão nº. : 104-22.203

VOTO VENCIDO

Conselheiro GUSTAVO LIAN HADDAD, Relator

Em preliminar o recorrente sustenta a decadência dos fatos geradores ocorridos entre 01/2000 e 09/2000, 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) 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.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10675.002754/2005-38
Acórdão nº. : 104-22.203

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 n. 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 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.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10675.002754/2005-38
Acórdão nº. : 104-22.203

§ 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.

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.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10675.002754/2005-38
Acórdão nº. : 104-22.203

Destarte, entendo que na hipótese do art 42 da Lei n. 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 18/10/2005 entendo que ela deve ser reconhecida para os fatos geradores ocorridos nos meses de janeiro a setembro de 2000. Não obstante, restei vencido quanto a esta preliminar, passando ao exame das demais e ao mérito.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10675.002754/2005-38
Acórdão nº. : 104-22.203

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.

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."



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10675.002754/2005-38
Acórdão nº. : 104-22.203

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 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'."



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10675.002754/2005-38
Acórdão nº. : 104-22.203

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

SJA

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10675.002754/2005-38
Acórdão nº. : 104-22.203

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.

No mérito, aduz o Recorrente que o lançamento é ilegítimo na medida em que (i) os depósitos bancários não constituem fato gerador do imposto de renda, (ii) os rendimentos tributados em um mês justificam os depósitos do mês subsequente, e (iii) os documentos apresentados comprovam a origem dos recursos.

SLA

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10675.002754/2005-38
Acórdão nº. : 104-22.203

Pleiteia, ainda, a exclusão da base de cálculo do lançamento dos valores declarados pelo Recorrente como receitas da atividade rural.

A autuação foi efetuada com base na presunção de omissão de rendimentos relativa a depósitos bancários sem origem comprovada pelo contribuinte, com base no artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, acima transcrito.

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 n. 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.

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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10675.002754/2005-38
Acórdão nº. : 104-22.203

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, razão pela qual rejeito tal alegação.

O Recorrente pleiteia, ainda, que os depósitos omitidos em determinado mês sejam considerados como origem justificando depósitos futuros, colacionando em seu recurso ementas e trechos de votos anteriores favoráveis a essa tese.

Trata-se de entendimento jurisprudencial já superado, sendo que a posição atual desta C. Câmara é de que os depósitos identificados pela autoridade fiscal devem ser tributados caso não tenham sua origem comprovada pelo contribuinte, sendo que tais valores não se prestam para justificar movimentação financeira posterior.

Por outro lado, o Recorrente, em sua impugnação, trouxe aos autos as planilhas de fls. 475/481 apresentando/comprovando a origem de alguns dos depósitos bancários objeto da autuação.

Consultando as planilhas em questão, verifica-se que os depósitos cuja origem foi comprovada referem-se aos anos-calendário de 2002 e 2003, tendo sido feita a correlação entre a data do depósito, o valor autuado, o documento fiscal que comprova a operação e o valor efetivamente recebido (valor devido com a inclusão de juros ou abatimento de descontos).

Embora em alguns dos casos os documentos fiscais não correspondam exatamente aos valores descritos nos documentos apresentados pelo Recorrente, sendo tal divergência justificada pela incidência de juros ou concessão de descontos, ressalto que a

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10675.002754/2005-38
Acórdão nº. : 104-22.203

jurisprudência desta Câmara é flexível quanto à comprovação da origem, admitindo parâmetros de verossimilhança na apreciação da referida prova.

Assim, confrontando os valores apontados nas referidas planilhas com os documentos dos autos, dou provimento ao recurso para excluir do lançamento os seguintes depósitos:

2002		2003	
Valor (R\$)	Data	Valor (R\$)	Data
6.982,95	16/08/2002	3.881,80	22/01/2003
6.548,10	26/09/2002	2.931,67	08/01/2003
7.858,50	03/10/2002	6.280,00	24/01/2003
8.916,59	27/11/2002	7.037,08	30/01/2003
6.553,00	02/08/2002	4.661,35	13/03/2003
6.553,00	06/08/2002	6.300,00	10/03/2003
3.078,80	18/11/2002	8.000,00	20/03/2003
3.388,00	18/11/2002	8.143,72	16/04/2003
5.701,00	17/09/2002	8.000,00	04/06/2003
5.224,00	23/12/2002	6.871,76	11/06/2003
8.496,51	23/12/2002	8.839,00	11/08/2003
3.628,50	26/12/2002		
3.306,00	19/12/2002		
Total		Total	
76,234,95	2002	70.946,38	2003

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10675.002754/2005-38
Acórdão nº. : 104-22.203

Ressalte-se que não estão sendo excluídos os valores apontados nas linhas 4 e 11 da planilha de fls. 481.

O valor de R\$ 78.000,00 (linha 4 da planilha) deve ser mantido pois o documento apresentado pelo Recorrente (contrato de mútuo de fls. 416) não possui elementos que este julgador entende como essenciais para comprovar sua legitimidade, tais como o registro em cartório ou o reconhecimento de firma.

O valor de R\$ 5.130,00 (linha 11 da planilha) também não deve ser aceito pois o depósito que se pretende justificar é no valor de R\$ 4.316,00, ou seja, em montante inferior ao suposto crédito que teria sido recebido pelo Recorrente.

Por fim, entendo que não merece prosperar a alegação de que devem ser excluídos da base de cálculo dos rendimentos omitidos os valores declarados pelo Recorrente como rendimentos decorrentes da atividade rural na Declaração de Ajuste Anual apresentada.

A presente autuação, como já relatado, se refere a omissão de rendimentos com base em depósitos bancários cuja origem não foi comprovada pelo Recorrente.

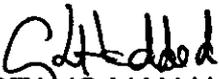
Competiria ao Recorrente demonstrar, como feito com os depósitos bancários excluídos da base de cálculo do lançamento, que a movimentação bancária teria relação com os rendimentos da atividade rural declarados, o que não foi feito. Esta necessidade se justifica, inclusive, pela *ratio* motivadora do artigo 42 da lei nº 9.430, de 1996, que é precisamente alcançar os rendimentos omitidos pelo contribuinte.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10675.002754/2005-38
Acórdão nº. : 104-22.203

Diante do exposto, conheço do recurso para, no mérito, DAR-lhe provimento PARCIAL para reduzir as bases de cálculo aos valores de R\$ 462.862,22 e R\$ 1.011.742,49, relativamente aos anos-calendário de 2002 e 2003, respectivamente.

Sala das Sessões - DF, em 25 de janeiro de 2007


GUSTAVO LIAN HADDAD

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10675.002754/2005-38
Acórdão nº. : 104-22.203

VOTO VENCEDOR

Conselheiro NELSON MALLMANN, Redator-designado

Com a devida vênia do nobre relator da matéria, Conselheiro Gustavo Lian Haddad, permito-me divergir quanto a preliminar de decadência.

Expõe o nobre relator, que sempre manifestou o seu 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 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.

Expõe, ainda, 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, e que após reexaminar a matéria passou a entender que, no caso dos lançamentos efetuados com base no artigo 42 da Lei nº 9.430/1996, o fato gerador verifica-se mensalmente.

Com a devida vênia, do nobre relator, não posso compartilhar com tal entendimento (decadência mensal), pelos motivos expostos abaixo.

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. : 10675.002754/2005-38
Acórdão nº. : 104-22.203

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 complexivo) 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. : 10675.002754/2005-38
Acórdão nº. : 104-22.203

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 complexivo 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 complexivo, 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. : 10675.002754/2005-38
Acórdão nº. : 104-22.203

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, não estava extinto o direito da Fazenda Pública de constituir crédito tributário relativo ao exercício de 2001, correspondente ao ano-calendário de 2000, já que acompanho a corrente que entende que o lançamento na pessoa física 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 31/12/05, 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.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10675.002754/2005-38
Acórdão nº. : 104-22.203

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. : 10675.002754/2005-38
Acórdão nº. : 104-22.203

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. : 10675.002754/2005-38
Acórdão nº. : 104-22.203

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. : 10675.002754/2005-38
Acórdão nº. : 104-22.203

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 omissivo 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. : 10675.002754/2005-38
Acórdão nº. : 104-22.203

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 a 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 a 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. : 10675.002754/2005-38
Acórdão nº. : 104-22.203

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. : 10675.002754/2005-38
Acórdão nº. : 104-22.203

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 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, 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

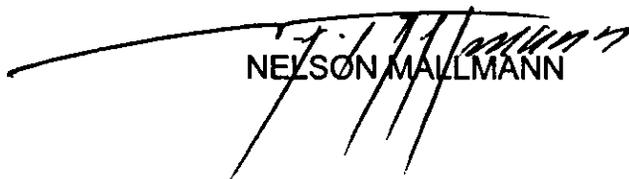
Processo nº. : 10675.002754/2005-38
Acórdão nº. : 104-22.203

em 31/12/00, exaurindo-se em 31/12/05, tendo tomado ciência do lançamento, em 18/10/05 (fls. 448), 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 exercício de 2001, correspondente ao ano-calendário de 2000, suscitada pelo recorrente.

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 relativa ao exercício de 2001, correspondente ao ano-calendário de 2000, acompanhando o Conselheiro Relator nas demais questões para, no mérito, DAR provimento PARCIAL ao recurso para reduzir as bases de cálculo aos valores de R\$ 462.862,22 e R\$ 1.011.742,49, nos anos-calendário de 2002 e 2003, respectivamente.

Sala das Sessões - DF, em 25 de janeiro de 2007


NELSON MALLMANN