



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº. : 10840.001805/2005-55
Recurso nº. : 149.254
Matéria : IRPF - Ex(s): 2001, 2002
Recorrente : IVETE PASSAGLIA FRAGOSO
Recorrida : 7ª TURMA/DRJ - SÃO PAULO/SP II
Sessão de : 21 DE JUNHO DE 2006
Acórdão nº. : 106-15.631

IRPF - OMISSÃO DE RENDIMENTOS. EXTRATOS BANCÁRIOS. NORMA DE CARÁTER PROCEDIMENTAL. APLICAÇÃO RETROATIVA - A Lei nº 10.174, de 2001, que alterou o art. 11, § 3º, da Lei nº 9.311, de 1996, de natureza procedimental ou formal, por força do que dispõe o art. 144, § 1º do Código Tributário Nacional tem aplicação aos procedimentos tendentes à apuração de crédito tributário na forma do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, cujo fato gerador se verificou em período anterior à publicação desde que a constituição do crédito não esteja alcançada pela decadência.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. LANÇAMENTO COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS - A presunção legal de omissão de rendimentos, prevista no art. 42, da Lei nº 9.430, de 1996, autoriza o lançamento de crédito tributário relativo a imposto de renda com base em depósitos bancários que o sujeito passivo devidamente intimado não comprova a origem em rendimentos tributados isentos e não tributáveis.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. A lei autoriza o lançamento de ofício, entre outras, nas hipóteses de falta de declaração de ajuste anual, declaração inexata e falta ou pagamento a menor de imposto. Na hipótese de declaração inexata, cabe ao Fisco apurar a base de cálculo do imposto de acordo com as normas específicas para o lançamento de ofício.

MOMENTO DE INCIDÊNCIA DO IMPOSTO. Excetuadas as hipóteses expressamente definidas em lei como de fato gerador anual, a regra de tributação dos rendimentos percebidos pelas pessoas físicas é no momento da percepção do rendimento. De acordo com o § 4º do art. 42 da Lei nº 9.430, na hipótese de presunção de omissão de rendimentos, caracterizada pela existência de depósitos em instituições financeiras sem comprovação da origem, o imposto incide no mês e tem por base a tabela progressiva vigente à época em que tenha sido efetuado o crédito pela instituição financeira.

LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. Após o advento do Decreto - lei nº 1.968/1982 (art. 7º), que estabelece o pagamento do tributo sem o prévio exame da autoridade administrativa, o lançamento do imposto sobre a renda das pessoas físicas passou a ser do tipo estatuído no artigo 150 do CTN. Nos termos do art. 43 do CTN o fato gerador do imposto sobre a renda é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica. Fixada pela norma legal a tributação mensal, o termo de início para contagem do prazo de cinco



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10840.001805/2005-55
Acórdão nº : 106-15.631

anos para o lançamento é a ocorrência do fato gerador, ou seja, o mês em que o imposto incide.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO - MULTA - No caso de lançamento de ofício incide a penalidade prevista no inciso I, do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, no percentual de 75% quando não comprovada na autuação a prática de evidente intuito de fraude.

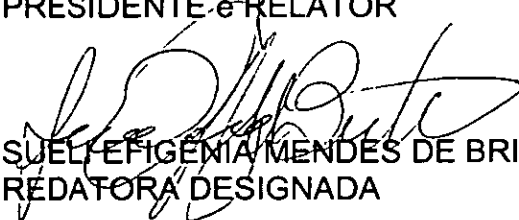
Preliminares rejeitadas.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por IVETE PASSAGLIA FRAGOSO.

ACORDAM os Membros da Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, REJEITAR as preliminares de nulidade do lançamento em face da aplicação retroativa dos efeitos da Lei nº 10.174, de 2001. Vencidos os Conselheiros Gonçalo Bonet Allage, Roberta de Azeredo Ferreira Pagetti e Wilfrido Augusto Marques; e, no mérito, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para acolher a decadência do lançamento quanto aos meses de janeiro a junho/2000, argüida de ofício pela Conselheira Sueli Efigênia Mendes de Britto, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros José Ribamar Barros Penha (Relator), Luiz Antonio de Paula e Ana Neyle Olímpio Holanda que negaram a decadência mensal. Designada como redatora do voto vencedor quanto à decadência mensal a Conselheira Sueli Efigênia Mendes de Britto.


JOSÉ RIBAMAR BARROS PENHA
PRESIDENTE e RELATOR


SUELI EFIGÊNIA MENDES DE BRITTO
REDATORA DESIGNADA

FORMALIZADO EM:

21 OUT 2006

Ausente o Conselheiro JOSÉ CARLOS DA MATTA RIVITTI.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10840.001805/2005-55
Acórdão nº : 106-15.631

Recurso nº : 149.254
Recorrente : IVETE PASSAGLIA FRAGOSO

RELATÓRIO

Ivete Passaglia Fragoso, qualificada nos autos, representada (mandato, fl. 236), interpõe Recurso Voluntário em face do Acórdão DRJ/SPO II nº 13.580, de 24 de outubro de 2005 (fls. 190-209), mediante o qual foi mantido o lançamento do crédito tributário no valor de R\$2.003.262,92, relativo a Imposto de Renda acrescido de multa de ofício qualificada e juros de mora, conforme o Auto de Infração de fls. 04-17, no qual é apurada a omissão de rendimentos caracterizada por depósito bancário de origem não comprovada no valor de R\$1.544.919,08 e R\$759.867,44, anos-calendário de 2000 e 2001, respectivamente, tendo como fundamento as disposições do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996.

Segundo consta do voto, o lançamento foi impugnado sob o argumento que os depósitos em uma das contas corresponderia a troca de cheques que realizava a juros máximo de 1% ao mês, comparável à uma *factoring* informal e de algumas intermediações na venda de carros de terceiros, alegação apresentada quando do procedimento fiscal.

Acerca da atividade mencionada não foram apresentadas provas pelo contribuinte, que também não comprovou a existência de dinheiro em caixa em 31.12.1999, informada na DIRPF/2001, que serviria de ponto de partida para justificar os depósitos / créditos relativos a janeiro de 2000 e movimentações posteriores.

Sob o tópico, Da aplicação da Lei no Tempo, a Turma julgadora, discorreu sobre a aplicação retroativa dos efeitos da Lei nº 10.174, de 2001, pelo que achou correto o lançamento com a utilização de informações colhidas em função da administração da CPMF.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10840.001805/2005-55
Acórdão nº : 106-15.631

Com relação à exigência da multa qualificada, de 150%, anota a relatora do voto condutor do acórdão, que a movimentação financeira efetuada pela contribuinte revela-se incompatível com a renda declarada e regularmente intimada não logrou comprovar a origem dos recursos. a prática reiterada de omitir rendas tem capitulação no art. 71, inciso I, da Lei nº 4.502, de 1964, pelo que aplicável a fundamentação do art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430, de 1996 - multa de 150%.

Discorre-se, também, sobre o momento definido no Decreto nº 70.235, de 1972, para que as provas sejam apresentadas.

O julgamento encontra-se fundado na seguinte ementa:

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS - Caracterizam omissão de rendimentos, sujeitos ao lançamento de ofício, os valores creditados em contas de depósito mantidas junto às instituições financeiras, em relação aos quais a contribuinte, regularmente intimada, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações. Invocando uma presunção legal de omissão de rendimentos, fica a autoridade lançadora dispensada de provar no caso concreto a sua ocorrência, transferindo à contribuinte o ônus da prova.

APLICAÇÃO DA LEI NO TEMPO - 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.

MULTA QUALIFICADA - Configurado o intuito doloso, impõe-se à infratora a aplicação da multa qualificada prevista na legislação de regência. A multa constitui penalidade aplicada como sanção de ato ilícito, não se revestindo das características de tributo, pelo que é inaplicável o conceito tanto de capacidade contributiva quanto de confisco previstos na Constituição Federal.

Lançamento procedente.

Do Recurso voluntário

No Recurso Voluntário, a recorrente consigna que ao longo do procedimento fiscal sempre atendeu às intimações respondendo e comprovando tudo que estava a seu alcance pelo que estariam distorcidos e distantes da realidade a



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10840.001805/2005-55
Acórdão nº : 106-15.631

afirmação a respeito de que não houve comprovação da origem dos depósitos em sua conta.

Reitera que a movimentação na conta nº 28.285-5, do Banco Itaú, nos anos-calendário de 2000 e 2001, correspondia a factoring informal, a partir da importância de R\$40.000,00, declarado em exercício anterior. Reproduz, mensalmente, o que corresponderia a movimentação bancária. Os depósitos na conta-corrente nº 16.475-6 seriam provenientes da conta (nº 28.285-5).

O extratos bancários seriam claros a demonstrar as operações de factoring, pelo que, admite que não sendo reconhecida a nulidade do auto de infração, caberia retificá-lo para acolher como base de cálculo o equivalente a "1% ao mês sobre as trocas de cheques".

Afirma-se que nenhuma presunção legal pede fugir aos contornos da definição do art. 43 do Código Tributário Nacional. Com vistas a presumir a existência de renda, o fisco deveria mostrar que a requerente "revelasse sinais exteriores de riqueza".

São, ainda, alegados os seguintes aspectos:

- não restou comprovada a realização de gastos incompatíveis com a renda disponível da recorrente;

- o Fiscal autuante não teria atentado para os novos limites estabelecidos na legislação de regência, considerando todos os depósitos efetivados, de qualquer valor;

- sob pena de quebra do sigilo bancário sem autorização judicial, o fato é que, com base nos dados da CPMF, relativamente aos períodos anteriores à edição da Lei nº 10.174/2001, os contribuintes não podem ser autuados, em face do princípio da irretroatividade das leis;

- o entendimento teria consonância nos Acórdãos nº 104-17.494, DOU de 13.09.2004; nº CSRF/01-02.741, DOU de 06.12.2000; nº 104-19.570, de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10840.001805/2005-55
Acórdão nº : 106-15.631

15.10.2003, entre outros. Menciona-se, ainda, julgamento realizado no âmbito Tribunal Regional Federal 2ª Região; doutrina do ex-Ministro Carlos Velloso.

Com relação à multa de ofício, discorre, a recorrente, ser absurda e inadmissível, destacando que não houve qualquer embaraço à fiscalização. Propõe a desconsideração total da multa, ou que "seja sensivelmente reduzida ao mínimo legal", falando-se, ainda, em infringência do princípio da capacidade contributiva, art. 145, da Constituição Federal. As disposições do art. 112, do CTN, são aduzidas com vistas à aplicação da penalidade mais benéfica.

O recurso traz em suas conclusões que o Auditor Fiscal "não produziu qualquer prova do alegado no auto de infração", que lhe cabia sob os preceitos do art. 333 do Código de Processo Civil. O pedido é pela reforma do julgamento para promover a anulação do auto de infração.

À fl. 237, informações acerca de arrolamento de bens em cumprimento às disposições legais.

É o Relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10840.001805/2005-55
Acórdão nº : 106-15.631

VOTO VENCIDO

Conselheiro JOSÉ RIBAMAR BARROS PENHA, Relator

A recorrente Ivete Passaglia Fragoso tomou ciência do Acórdão DRJ/SPOII nº 13.580, em 14.12.2005 (fl. 212), contra os termos do qual protocolizou o Recurso Voluntário em 12.01.2006 (fl. 215-235), do qual conheço por atender às disposições do art. 33 do Decreto nº 70.235, de 1972, inclusive quanto à garantia de instância.

Como relatado, trata-se de julgamento relativo a lançamento relativo a omissão de rendimentos com base depósito bancário fundamentado no art. 42, da Lei nº 9.430, de 1996, cuja origem não teria sido comprovada. Os argumentos da recorrente encontram-se fundados na (a) irretroatividade da Lei nº 10.174, de 2001, com vistas à utilização de informações da CPMF; (b) comprovação da origem dos depósitos bancários em "troca de cheques em factoring informal"; (c) multa de ofício confiscatória e incompatível com a legislação. Examino as questões na ordem supra.

a) irretroatividade da Lei nº 10.174, de 2001, com vistas à utilização de informações da CPMF.

A este ponto, de ver que a contribuinte foi intimada, conforme o Termo de Início de Fiscalização nº 361/04 (fls. 16-17), a apresentar, com relação a contas-correntes no Banco Itaú, anos-calendário de 2000 e 2001, entre outros documentos, extratos de movimentação das mesmas. Conforme correspondência de fls. 22-25, foram entregues extratos das contas nº 16.475-6 e nº 28.285-5, ambas da agência nº 0125, do Banco Itaú S. A.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10840.001805/2005-55
Acórdão nº : 106-15.631

Assim sendo, as informações bancárias foram prestadas pela própria contribuinte pelo que não há de falar em quebra de sigilo bancário sem autorização judicial.

Alegada a irretroatividade da Lei nº 10.174, de 2001, com vistas ao lançamento do imposto de renda a partir de informações da CPMF, verifica-se que a autoridade julgadora de primeira instância discorreu conforme o entendimento reinante no âmbito do Primeiro Conselho de Contribuintes e na Câmara Superior de Recursos Fiscais, e, não menos verdade, no Superior Tribunal de Justiça.

Conforme os fundamentos a seguir, considero que as informações da CPMF nos termos autorizados pela mencionada Lei nº 10.174, de 2001, podem ser utilizadas pelo Fisco nos procedimentos fiscais que objetivam o lançamento do imposto de renda aos moldes definidos no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, no período em que não tenha ocorrido a decadência do direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito.

Tenho enfrentado o tema, primeiramente, discorrendo sobre a vigência das leis tributárias, fazendo-se a distinção, entre as procedimentais ou formais e daquelas de natureza material.

A lei material, no âmbito do Direito Tributário, é a que tem por conteúdo a obrigação principal, com todos os elementos que a compõem, cuidando de definir a hipótese de incidência e todos os seus aspectos, ensina Antonio Roberto Sampaio Dória, *in* Da lei tributária no tempo, São Paulo, Obelisco, 1968, p. 315.

Já a lei formal ocupa-se da obrigação tributária acessória, definindo os métodos e procedimentos que os agentes do Fisco devem observar no ato de lançamento, ensina José Souto Maior Borges, *in* Lançamento tributário, 2 ed., São Paulo, 1999, p. 82.

A lei formal, meramente procedimental, tem aplicabilidade imediata. Assim, pode alcançar períodos cujos fatos geradores do tributo não estejam atingidos pelo instituto da decadência. Já a lei material, que institui tributo, majora alíquota ou amplia base de cálculo, tem que estar em vigor na data do fato gerador, cumprindo o requisito da anterioridade das leis tributárias.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10840.001805/2005-55
Acórdão nº : 106-15.631

A classificação doutrinária das leis tributárias em material e formal decorre das disposições do art. 144 e § 1º, do Código Tributário Nacional. Veja-se:

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

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

As leis de natureza material, contempladas no caput do artigo, têm que estar vigentes quando da ocorrência do fato gerador do tributo a ser lançado, posto o princípio da estrita legalidade. As de natureza formal estão no parágrafo primeiro, tendo vigência a partir da publicação aplicando-se de maneira integral pelo Fisco a fatos geradores ocorridos antes, no período de que trata o art. 173 ou art. 150, do CTN.

Como já devidamente explicitado no voto vencido a Lei nº 9.311/96, determinava que a Secretaria da Receita Federal resguardar o sigilo das informações da CPMF que lhe fossem repassadas pelas instituições financeiras, ficando vedada a utilização desses dados para fins de constituição de crédito tributário relativo a outras contribuições ou impostos.

Contudo, a Lei nº 174, de 09.01.2001, alterou o § 3º do art. 11 da Lei nº 9.311, de 24 de outubro de 1996, definindo que, na forma da legislação aplicável, o sigilo das informações prestadas deveria ser mantido, sendo facultada a utilização de tais informações para instaurar procedimento administrativo tendente a ver ficar a existência de crédito tributário relativo a impostos e contribuições e para lançamento, no âmbito do procedimento fiscal, do crédito tributário porventura existente, observado o disposto no art. 42 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e alterações posteriores.

O dispositivo da Lei nº 9.311, em face da nova redação da pela Lei nº 10.174, entendo que não criou nova hipótese de incidência tributária, como chega a ser ventilado no Acórdão. Por certo, criou novos mecanismos de fiscalização com



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10840.001805/2005-55
Acórdão nº : 106-15.631

ampliação dos poderes de investigação das autoridades administrativas, como orienta a previsão do § 1º do art. 144 do CTN.

Do acima demonstrado, não há espaço para falar-se em ofensa ao princípio da irretroatividade das leis tributárias (alínea "a", inc. III, do art. 150, da Constituição Federal), posto que aludido princípio tem aplicação tão-somente às leis que criam ou majoram tributo, bem como, instituem penalidades.

Dessa forma, é possível a aplicação retroativa dos efeitos da Lei nº 0.174, de 2001, que ampliou os poderes de investigação das autoridades fazendárias, ao permitir o uso das informações da CPMF, concretizando a hipótese determinada no § 1º do art. 144, do CTN.

A nova regulamentação ingressada no ordenamento jurídico pelos caminhos regulares do processo legislativo tem sua aplicação plena garantida. Logo, a autorização dada pela nova redação deve ser exercida pelo tempo em que ao Fisco assistir o direito de realizar o lançamento do crédito tributário, respeitado o período decadencial, nos termos do art. 173, do CTN (O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos,...).

No âmbito dos Conselhos de Contribuintes alguns julgamentos ocorreram no sentido da irretroatividade da mencionada lei a exemplo dos Acórdãos nº 104-19.304 e nº 106-13.962, reformados pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, respectivamente, mediante os Acórdãos nº CSRF/04-00.0021, de 15.03.2005, e nº CSRF/04-00.189, de 15.03.2006.

O entendimento no âmbito do Superior Tribunal de Justiça reitera os termos do acórdão proferido em face do Recurso Especial nº 506.232 – PR (2003/0036785-0), cuja ementa é a seguinte:

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 nº



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10840.001805/2005-55
Acórdão nº : 106-15.631

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 nº 105/2001.

2. O art. 38 da Lei nº 4.595/64, revogado pela Lei Complementar nº 105/2001, previa a possibilidade de quebra do sigilo bancário apenas por decisão judicial.

3. Com o advento da Lei nº 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 nº 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 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, máxime porque, enquanto não extinto o crédito tributário a



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10840.001805/2005-55
Acórdão nº : 106-15.631

Autoridade Fiscal tem o dever vinculativo do lançamento em correspondência ao direito de tributar da entidade estatal.

9. Recurso Especial provido.

Assim sendo, a preliminar relativa à nulidade do lançamento em face por uso de informações da CPMF, retroativamente à publicação da Lei nº 10.174, de 2001, mesmo que fosse a situação do presente lançamento, não ensejaria a pretendida nulidade.

b) comprovação da origem dos depósitos bancários.

As regras do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, permitem a tributação como omissão de rendimentos os valores depositados em conta corrente cuja origem, o contribuinte, regularmente, intimado não comprova a origem em rendimentos já tributados, isentos ou não tributados. O texto legal é o seguinte:

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.

Na presente situação, a fiscalização de posse das informações constantes dos extratos bancários fornecidos pela contribuinte elaborou o Termo de Intimação de fls. 99-108 com vistas à comprovação da origem dos depósitos, o que foi respondido, às fls. 113-120, tratar-se de intermediações de venda de veículos e de troca de cheques durante o exercício de 2000 e parte de 2001, quando se encontrava desempregada.

Em dito expediente, é demonstrado o que seria a sistemática de movimentação da conta e os resultados advindos a cada mês. Nenhum documento foi apresentado para comprovar o exercício de tais atividades.

No Termo de Constatação Final da Ação Fiscal, a autoridade lançadora assenta que das intimações realizadas em conformidade com o estabelecido no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, não resultou a apresentação de qualquer documento hábil e



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10840.001805/2005-55

Acórdão nº : 106-15.631

idôneo que justificasse serem os depósitos decorrentes da atividade alegada (intermediação de venda de veículo e "troca de cheques").

Assim sendo, ficou devidamente configurada a presunção estabelecida na lei supra. Não se trata de analisar a existência de sinais exteriores de riqueza ou ganho de capital como menciona a recorrente. A atual lei, deixou de exigir a comprovação pela autoridade fiscal do consumo da renda depositada ou sua conversão em patrimônio do contribuinte.

Preenchidos os requisitos da lei, não infirmados pelo contribuinte, a presunção de omissão de rendimentos torna-se concreta ao lançamento. As provas, de que não se trata de omissão de rendimentos, nos termos do próprio art. 333 do Código de Processo Civil, deve ser feita pelo acusado. É ele que deve demonstrar por documentos (e não por palavras) que exercia esta ou aquela atividade donde os recursos adviriam.

Portanto, configurada a situação descrita na legislação que fundamenta o lançamento, há que ser mantido, não havendo suporte legal para alterar o julgamento de Primeira Instância.

c) multa de ofício confiscatória e incompatível com a legislação.

A autoridade julgadora de Primeira Instância considerou acertada a exigência da multa de ofício no percentual de 150%, porque a movimentação financeira efetuada pela contribuinte revela-se incompatível com a renda declarada e, regularmente intimada, a contribuinte não logrou comprovar a origem dos recursos. A prática reiterada de omitir rendas tem capitulação no art. 71, inciso I, da Lei nº 4.502, de 1964, pelo que aplicável a fundamentação do art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430, de 1996 - multa de 150%.

Estabelece a Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, *verbis*:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10840.001805/2005-55
Acórdão nº : 106-15.631

sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

...

Pela letra da lei, sempre que o lançamento do crédito tributário for realizado pelos Agentes do Fisco, há que ser exigida a multa de ofício no percentual de 75%, nos casos de falta de pagamento, falta de declaração, declaração inexata, ou de 150%, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, dos quais se transcreve aquele que fundamenta o lançamento, *verbis*:

Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

A dificuldade de aplicação do dispositivo inicia com o que deve ser interpretado por "evidente intuito de fraude". Conforme o vernáculo, Novo aurélio. O dicionário da língua portuguesa, evidente significa algo "que não oferece dúvida; que se compreende prontamente, dispensando demonstração; claro, manifesto, patente"; intuito, significa "objeto que se tem em vista; intento, plano; fim, escopo"; e fraude, "abuso de confiança; ação praticada com má-fé, falsificação, adulteração".

Deste ponto, verifica-se que a aplicação da penalidade qualificada exige da autoridade lançadora a demonstração das figuras típicas da sonegação, da fraude, e do conluio de maneira clara, manifesta, patente. O intuito há que ficar



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10840.001805/2005-55

Acórdão nº : 106-15.631

caracterizado pela existência de um plano, um intento visando um objetivo de falsificar, adulterar, enfim, urdir meios para que a sonegação possa ser concretizada fora do horizonte do fisco.

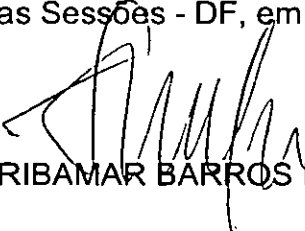
É em face de tais circunstâncias que os julgamentos administrativos vêm considerando a qualificação da multa de difícil concretização quando o lançamento decorre da presunção legal de omissão de rendimentos em face de depósitos bancários incomprovados quanto à origem.

Em tal situação o Fisco dispõe da movimentação bancária até antes do sujeito passivo. Não necessita, por certo, de ajuda do contribuinte quanto ao fornecimento dos extratos bancários, posto que poder requisitar à instituição financeira mediante a emissão de RMF. No caso, a própria contribuinte fornece os extratos bancários que servem ao procedimento fiscal.

Concluo que, ao presente lançamento, verifica-se a omissão de rendimentos e/ou declaração inexata situações previstas no inciso I, do art. 44, Lei nº 9.430, de 1996, pelo que aplicável a multa no percentual de 75%.

Do exposto, Voto por DAR provimento parcial ao recurso da contribuinte para reduzir a multa ao percentual de 75%.

Sala das Sessões - DF, em 21 de junho de 2006.


JOSÉ RIBAMAR BARROS PENHA



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10840.001805/2005-55
Acórdão nº : 106-15.631

VOTO VENCEDOR

Conselheira SUELI EFIGÊNIA MENDES DE BRITTO, Redatora designada

1.1 Do lançamento de ofício.

O Regulamento do Imposto sobre a Renda, no qual está inserido a legislação tributária vigente, aprovado pelo Decreto nº 3000, de 26 de março de 1999, sobre o lançamento de ofício assim preceitua:

Art. 841. O lançamento será efetuado de ofício quando o sujeito passivo (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 77, Lei nº 2.862, de 1956, art. 28, Lei nº 5.172, de 1966, art. 149, Lei nº 8.541, de 1992, art. 40, Lei nº 9.249, de 1995, art. 24, Lei nº 9.317, de 1996, art. 18, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 42):

I - não apresentar declaração de rendimentos;

II - deixar de atender ao pedido de esclarecimentos que lhe for dirigido, recusar-se a prestá-los ou não os prestar satisfatoriamente;

III - fazer declaração inexata, considerando-se como tal a que contiver ou omitir, inclusive em relação a incentivos fiscais, qualquer elemento que implique redução do imposto a pagar ou restituição indevida;

IV - não efetuar ou efetuar com inexatidão o pagamento ou recolhimento do imposto devido, inclusive na fonte;

V - estiver sujeito, por ação ou omissão, a aplicação de penalidade pecuniária;

VI - omitir receitas ou rendimentos.

Parágrafo único. Aplicar-se-á o lançamento de ofício, além dos casos enumerados neste artigo, àqueles em que o sujeito passivo, beneficiado com isenções ou reduções do imposto, deixar de cumprir os requisitos a que se subordinar o favor fiscal.

(original não contém destaque)

Isso significa, que o lançamento de ofício ocorre quando o contribuinte, estando obrigado, deixar de apresentar a declaração de ajuste anual ou, apresentar



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10840.001805/2005-55
Acórdão nº : 106-15.631

declaração inexata, ou seja, aquela que não corresponda à verdade dos fatos e deixar de pagar o imposto efetivamente devido.

Nos termos do art. 7º da Lei nº 9.250/1995 (art. 787 do RIR/1999), cabe a pessoa física apresentar anualmente declaração de rendimentos, na qual se determinará o saldo do imposto a pagar ou o valor a ser restituído, relativamente aos rendimentos percebidos no ano-calendário. Caso não o faça ou se a mesma for considerada inexata, o Fisco está autorizado em lei a efetuar o lançamento de ofício. Isso revela, que para o lançamento de ofício a declaração de rendimentos é desnecessária.

Este entendimento está rigorosamente pautado no art. 7º do Decreto-lei nº 1.968, de 23 de dezembro de 1982, que preceitua: *A falta ou insuficiência de recolhimento de imposto ou de quota nos prazos fixados, **apresentada ou não a declaração de rendimentos**, sujeitará o contribuinte à multa de mora de 20% ou a multa de lançamento "ex officio", acrescida, em qualquer dos casos, de juros de mora.*

Com a edição deste diploma legal, a declaração de rendimentos que era tida como documento necessário para a elaboração do lançamento, passou a ter caráter apenas e tão somente informativo. Ocorrido o fato gerador (art. 43 do CTN) o sujeito passivo deve o imposto, independentemente, da entrega da declaração e de ser notificado do mesmo.

As regras para o lançamento de ofício estão no art. 845 do citado RIR que assim preceitua:

Art. 845. Far-se-á o lançamento de ofício, inclusive (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 79):

I - arbitrando-se os rendimentos mediante os elementos de que se dispuser, nos casos de falta de declaração;

II - abandonando-se as parcelas que não tiverem sido esclarecidas e fixando os rendimentos tributáveis de acordo com as informações de que se dispuser, quando os esclarecimentos deixarem de ser prestados, forem recusados ou não forem satisfatórios;

III - computando-se as importâncias não declaradas, ou arbitrando o rendimento tributável de acordo com os elementos de que se dispuser, nos casos de declaração inexata.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10840.001805/2005-55
Acórdão nº : 106-15.631

§ 1º Os esclarecimentos prestados só poderão ser impugnados pelos lançadores com elemento seguro de prova ou indício veemente de falsidade ou inexatidão (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 79, § 1º).

§ 2º Na hipótese de lançamento de ofício por falta de declaração de rendimentos, a não apresentação dos esclarecimentos dentro do prazo de que trata o art. 844 acarretará, para as pessoas físicas, a perda do direito de deduções previstas neste Decreto (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 79, § 2º).

(original não contém destaque)

A regra do § 2º indica que as deduções da base de cálculo do imposto serão utilizadas, apenas, no lançamento de ofício que tem como causa a não apresentação da declaração. Para a hipótese de declaração inexata o Fisco não está autorizado a utilizar as deduções da base de cálculo do imposto, porque este direito foi exercido pelo contribuinte no momento do preenchimento da declaração de ajuste anual.

A obrigação do contribuinte é declarar ao Fisco todos os rendimentos auferidos no ano-calendário, todavia, o uso de deduções da base de cálculo do imposto é opcional, e somente pode ser exercida por ele que é o autor do pagamento das despesas.

Disso extrai-se, que os critérios de apuração da base de cálculo do imposto para lançamento de ofício, são os discriminados no art. 845, anteriormente copiado, e não aquele fixado para tributação dos rendimentos no momento da percepção ou via declaração.

1.2. Do fato gerador do imposto.

Para melhor compreensão, em face da complexidade do tema, passo a análise nas normas legais que tratam da incidência do imposto sobre a renda da pessoa física.

Decreto-lei nº 5.844, de 23 de setembro de 1943, capítulo IX:

Art. 22. A base do imposto será dada pelos rendimentos brutos, deduções cedulares e abatimentos correspondentes no ano civil



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10840.001805/2005-55
Acórdão nº : 106-15.631

imediatamente anterior ao exercício financeiro em que o imposto for devido.

Parágrafo único. Na determinação da base serão computados todos os rendimentos que, no ano considerado, estiverem juridicamente à disposição do beneficiado, inclusive os originados em época anterior.(original não contém destaques).

Está suficientemente claro nesta norma que à época: a) o imposto sobre a renda da pessoa física era apurado no final do ano civil; b) a base de cálculo do imposto decorria de todos os rendimentos auferidos no ano civil; c) o imposto era considerado devido no exercício financeiro (ano civil seguinte).

Lei nº 7.450, de 23 de dezembro de 1985:

Art 2º - Os rendimentos auferidos a partir de 1º de janeiro de 1986 serão tributados pelo imposto de renda na forma da legislação vigente, com as modificações introduzidas por esta lei.

Art 3º - O imposto de renda das pessoas físicas será devido à medida em que os rendimentos forem auferidos, sem prejuízo do ajuste estabelecido no art. 8º desta lei.

Art 4º - Os rendimentos do trabalho assalariado, não-assalariado, a que se referem os arts. 1º e 2º do Decreto-lei nº 1.814, de 28 de novembro de 1980, ficam sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte mediante a aplicação de alíquotas progressivas de acordo com a seguinte tabela:

Art 5º - Fica sujeito ao pagamento do imposto de renda, mediante a aplicação de alíquotas progressivas de acordo com a tabela de que trata o art. 4º desta lei, a pessoa física que perceber de outra pessoa física rendimentos do trabalho não-assalariado, bem como os decorrentes de locação, sublocação, arrendamento e subarrendamento de bens móveis ou imóveis e de outros rendimentos de capital que não tenham sido tributados na fonte.

§ 1º - O disposto neste artigo se aplica, também, aos emolumentos e custas dos serventuários da Justiça, como tabeliães, notários, oficiais públicos e outros, quando não forem remunerados exclusivamente pelos cofres públicos.

§ 2º - O recolhimento não obrigatório no caso de rendimentos decorrentes da prestação de serviços de transporte de passageiros e cargas.

§ 3º - O imposto de que trata este artigo incidirá sobre os rendimentos mensalmente auferidos e será pago pela pessoa física beneficiária, segundo prazos a serem estabelecidos pelo Ministro da Fazenda.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10840.001805/2005-55
Acórdão nº : 106-15.631

Art 8º - As pessoas físicas deverão apresentar anualmente declaração de rendimentos, na qual se determinar o saldo do imposto a pagar ou a restituir, observadas as seguintes normas:

I - será apurado o imposto progressivo nos termos do art. 9º desta lei;

II - será feita a redução do imposto por investimentos de interesse econômico ou social.(Decreto-lei nº 1.841, de 29 de dezembro de 1980);

III - será adicionado o imposto sobre o lucro apurado na alienação de participações societárias (Decreto-lei nº 1.510, de 27 de dezembro de 1976) e na alienação de imóveis (Decreto-lei nº 1.641, de 7 de dezembro de 1978), caso o contribuinte tenha optado pela tributação proporcional;

IV - será subtraído o imposto pago ou retido na fonte durante o ano-base;

V - o resultado será corrigido monetariamente (§ 1º deste artigo) e o montante assim determinado constituirá, se positivo, o saldo do imposto a pagar e, se negativo, o imposto a restituir.

Art. 10. O saldo do imposto a pagar poderá ser recolhido em até 6 (seis) quotas iguais, mensais e sucessivas, observado o seguinte: (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.303, de 1986)

III - as quotas vencerão no último dia útil de cada mês. (Incluído pelo Decreto-Lei nº 2.287, de 1986) (original não contém destaque)

Destas normas infere-se que, a partir de 1986 o imposto deixou de ser considerado devido no ano seguinte e passou a ser devido no momento da percepção dos rendimentos. Isso significa que o fato gerador do imposto sobre a renda da pessoa física deixou de ser a renda apurada em cada ano-base (expressão á época), e passou a ser o rendimento obtido, uma vez que o CTN registra as seguintes definições:

Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10840.001805/2005-55
Acórdão nº : 106-15.631

II – tratando-se da situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

(original não contém destaque)

Estas novas regras é que deram origem as hipóteses de incidência de imposto chamada de definitiva ou exclusiva no momento da percepção dos rendimentos.

Apenas a título de ilustração, nos termos do Manual do Imposto de Renda Retido na Fonte, edição 2004, das vinte e seis formas de recolhimento de imposto a que sujeita a pessoa física residente e domiciliada em nosso país, dezesseis são da espécie definitiva.

Caso o fato gerador fosse complexo, encerrando-se no último minuto do último dia do mês de dezembro de cada ano, como defendem alguns autores, o valor pago em caráter definitivo durante o ano-calendário, por impossibilidade jurídica, não seria imposto e tampouco empréstimo compulsório (art. 15 do CTN), pois não é devolvido.

Considerando que o CTN estabelece: a) contribuinte do imposto é o titular da disponibilidade a que se refere o art. 43 (art.45); b) sujeito passivo da obrigação é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária (art.121) e, que o contribuinte está obrigado a recolher o imposto durante o ano-calendário e caso não o faça, se sujeita ao pagamento de multa e juros de mora (DL nº 1.968/1982) o termo "antecipação" passou a ser inapropriado para indicar a forma de pagamento do imposto realizado no ano-calendário.

De acordo com o Vocabulário Jurídico De Plácido e Silva, atualizado por Nagib Filho e Gláucia Carvalho, Ed. Forense, ed. 27ª - 2006, antecipação vem do verbo latino *antecipare*, e é vocábulo que se aplica para significar a ação de tudo o que se executa antes de atingido seu vencimento, ou o exato momento em que deveria ser executado. Nos termos da definição contida na mencionada obra, *ipsis litteris*: "Não é, pois, uma *antecedência* no sentido que se lhe dá, porque a *antecipação* revela sempre a ação facultativa de fazer-se alguma coisa *antes do tempo*. É da essência da



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10840.001805/2005-55

Acórdão nº : 106-15.631

antecedência que a ação se processe ou se promova, justamente, antes do tempo, porque se torna necessária semelhante prevenção.”

Isso implica em reconhecer que, sendo o imposto devido e recolhido durante o ano-calendário não há o que se falar em pagamento antecipado.

Lei nº 7.713, de 23 de dezembro de 1988.

Art. 1º Os rendimentos e ganhos de capital percebidos a partir de 1º de janeiro de 1989, por pessoas físicas residentes ou domiciliados no Brasil, serão tributados pelo imposto de renda na forma da legislação vigente, com as modificações introduzidas por esta Lei.

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

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

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

Art. 8º Fica sujeito ao pagamento do imposto de renda, calculado de acordo com o disposto no art. 25 desta Lei, a pessoa física que receber de outra pessoa física, ou de fontes situadas no exterior, rendimentos e ganhos de capital que não tenham sido tributados na fonte, no País.

Art. 24 o contribuinte submetido ao disposto no artigo anterior poderá optar por recolher, anualmente, a diferença de imposto pago a menor no ano calendário.(revogado pela Lei nº 8.134/1990)

§ 1º Para os efeitos deste artigo, o contribuinte deverá apresentar, até o dia 30 de abril do ano subsequente, declaração de ajuste anual, em modelo aprovado pela Secretaria da Receita Federal, e apurar a diferença de imposto em cada um dos meses do ano. (revogado pela Lei nº 8.134/1990)

Art. 29. A Secretaria da Receita Federal poderá instituir modelo simplificado para informações a serem prestadas, até 30 de abril do ano seguinte, por pessoa física que tiver auferido, durante o ano, rendimentos ou ganhos de capital, tributáveis na forma dos arts. 7º, 8º



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10840.001805/2005-55
Acórdão nº : 106-15.631

ou 23, e não estiver obrigada à declaração de ajuste prevista no art. 24 desta lei. (revogado pela Lei nº 8.134/1990)
(original não contém destaques)

Lei nº 8.134, de 27 de dezembro de 1990:

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

Art. 3º O Imposto de Renda na Fonte, de que tratam os arts. 7º e 12 da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, incidirá sobre os valores efetivamente pagos no mês.

Art. 4º Em relação aos rendimentos percebidos a partir de 1º de janeiro de 1991, o imposto de que trata o art. 8º da Lei nº 7.713, de 1988:

I - será calculado sobre os rendimentos efetivamente recebidos no mês;

II - deverá ser pago até o último dia útil da primeira quinzena do mês subsequente ao da percepção dos rendimentos.

*Art. 5º Salvo disposição em contrário, o imposto retido na fonte (art. 3º) ou pago pelo contribuinte (art. 4º), será considerado **redução** do apurado na forma do art. 11, inciso I.*

Parágrafo único. Pagamentos não obrigatórios do imposto, efetuados durante o ano-base, não poderão ser deduzidos do imposto apurado na declaração (art. 11, I).

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

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

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

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

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

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

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10840.001805/2005-55
Acórdão nº : 106-15.631

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

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

(original não contém destaques)

Do exame comparativo destas normas, verifica-se que as alterações feitas pela Lei nº 8.134/1990, para o tema analisado, são importantes, porém mínimas: a) pelos art. 2º e 4º o termo devido mensalmente foi excluído, mas a incidência do imposto no momento da percepção do rendimento e seu recolhimento dentro do ano-base foram mantidos (artigos 2º a 4º); b) pelo art. 9º, a apresentação da declaração de ajuste anual deixou de ser opcional (art. 24 da Lei nº 7.713/1988) e passou a ser obrigatória.

O importante, para este estudo, é que os dois diplomas legais criaram dois critérios para apuração da base de cálculo do imposto: a) no mês, base de cálculo formada pelos rendimentos percebidos menos deduções autorizadas; b) abril do ano seguinte (exercício), base de cálculo formada por todos os rendimentos mensais e um número maior de deduções. Regra esta mantida por todas as leis editadas posteriormente.

O fato gerador, como consignado, é a situação definida em lei como necessária e suficiente para sua ocorrência, ou seja, a percepção dos rendimentos, a fixação de dois critérios de apuração de base de cálculo em nada o altera.

Considerando que o artigo 7º do Decreto-lei nº 1.968/1982, não foi revogado, ocorrido o fato gerador e não pago o imposto, o fisco detém o direito de efetuar o lançamento. Excetuadas as hipóteses expressamente definidas em lei como de fato gerador anual, a regra de tributação dos rendimentos percebidos pelas pessoas físicas é no momento da percepção do rendimento.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10840.001805/2005-55

Acórdão nº : 106-15.631

O próprio autor do procedimento fiscal reconhece que o imposto é devido no mês, pois em todos os demonstrativos anexados aos autos registrou os fatos geradores em cada mês dos anos-calendário discutidos.

Nos termos do art. 142 do CTN, como anteriormente registrado, a atividade de lançamento está vinculada a lei. De todas as normas legais examinadas, se infere que a declaração de rendimentos é a forma que o legislador escolheu para o contribuinte prestar informações ao Fisco e compensar o imposto pago durante o ano-calendário, por isso atualmente é denominada de ajuste.

O uso da declaração de rendimentos para o lançamento de ofício causa um conflito na aplicação da norma legal e beneficia o "mau" contribuinte, pois o contribuinte que durante o ano-calendário deixar de fazer recolhimento obrigatório, para regularizar dentro do ano-calendário, deverá recolher juros e multa de mora, incidentes a partir do mês do vencimento (em regra mês seguinte ao fato gerador), e para o imposto lançado de ofício, os juros e a multa serão cobrados a partir do mês de abril do ano seguinte aos meses do fato gerador.

Na ausência de lei que autorize o Fisco a tributar o rendimento omitido no final do ano-calendário, a incidência do imposto segue a regra geral e deve ser no mês da ocorrência do fato gerador.

1.3 Da base de cálculo do imposto.

A base de cálculo do imposto é fornecida pelo art. 42 da Lei nº 9.430 de 27 de dezembro de 1996, e suas alterações, inserido no art. 849 do RIR/3000, nos seguintes dispositivos:

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

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10840.001805/2005-55
Acórdão nº : 106-15.631

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

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

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

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

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

§ 3º Tratando-se de pessoa física, os rendimentos omitidos serão tributados no mês em que considerados recebidos, com base na tabela progressiva vigente à época em que tenha sido efetuado o crédito pela instituição financeira (Lei nº 9.430, de 1996, art. 42, § 4º).(original não contém destaques)

Desse comando legal extrai-se:

- o legislador criou uma presunção legal, da espécie condicional ou relativa (*juris tantum*) que admite prova em contrário de que: há omissão de rendimentos sempre que ficar comprovado a existência de depósito bancário sem origem dos recursos utilizados nas operações;

- à autoridade fiscal cabe provar a existência dos depósitos, e ao contribuinte apresentar documentação hábil e idônea no sentido de demonstrar que os recursos depositados têm origem nos rendimentos tributados ou isentos auferidos no mês;

- a apuração e a incidência do imposto sobre os valores pertinentes aos depósitos injustificados, como expressamente prevista no § 4º do art. 42 da Lei nº 9.430 de 1.996, deverá ser mensal:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10840.001805/2005-55
Acórdão nº : 106-15.631

- quando comprovada a origem dos valores tidos como omitidos a tributação, se for o caso, submeter-se-á às normas de tributação específica prevista na legislação vigente à época em que auferidos ou recebidos.

Pela redação do § 3º, copiado, resta claro, sobre os rendimentos apurados na forma dessa presunção o imposto incide no mês. Desse modo, o rendimento apurado na forma do art. 42 da Lei nº 9.430/1996, não está sujeito à declaração de ajuste anual, porque não foi tempestiva e espontaneamente declarado e não há recolhimento de imposto a ser deduzido do anual.

O autor James Marins em sua obra Direito Processual Tributário Brasileiro (Administrativo e Judicial) São Paulo – 2002. Edit. Dialética, 2ª Edição, fl. 175 ensina:

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

Enquanto o § 4º do art. 42 da Lei 9.430 de 1996 estiver em vigor pelo princípio da legalidade consagrado nos artigos 5º, II, 37 e 150, I da Constituição Federal, deve o órgão administrativo de julgamento zelar por sua correta aplicação.

1.4. Do critério utilizado para apuração da base de cálculo do imposto no lançamento.

Examinados os demonstrativos de cálculo que integram o auto de infração, constata-se que o auditor-fiscal demonstrou os rendimentos de acordo com a percepção dos mesmos, contudo, para apurar a base de cálculo do imposto utilizou o critério anual.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10840.001805/2005-55
Acórdão nº : 106-15.631

Esta forma de apuração não macula o lançamento do imposto, pois a tabela anual é a soma de todas as mensais. Isto significa que se somarmos o imposto devido em cada mês o resultado será exatamente o montante apurado no final do ano-calendário.

O problema está com a incidência dos acréscimos legais, pois o critério usado deslocou, o termo de início dos mesmos, para a data da entrega da declaração. Como este fato beneficiou o contribuinte e considerando que autoridades julgadoras estão impedidas de agravar o lançamento o critério adotado pelo auditor-fiscal fica mantido.

1.5. Da decadência do direito de lançar.

O CTN conceitua o lançamento e suas espécies nos seguintes termos:

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

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

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

(...)

Art. 150 - O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

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

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

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10840.001805/2005-55
Acórdão nº : 106-15.631

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

Em síntese:

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

Com o advento do Decreto-lei nº 1.968/1982, o lançamento do imposto sobre a renda da pessoa física passou a ser por homologação. Assim, ocorrido o fato gerador (art. 43 do CTN) o sujeito passivo da obrigação deve o imposto.

A forma de contagem do prazo de decadência está registrada no § 4º do art. 150, anteriormente copiado. Deste parágrafo se extrai que o termo de início da contagem do prazo de cinco anos para o Fisco lançar é a ocorrência do fato gerador, exceto na hipótese de estar comprovado dolo, fraude ou simulação. Nesta hipótese o prazo de cinco anos será contado pela regra geral fixada no inciso I do art. 173 do CTN, do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado.

No caso dos autos a multa aplicada não foi à qualificada (150%), portanto, o prazo de decadência para o fisco lançar o imposto, tem início no momento da ocorrência do fato gerador (CTN, §4º, art. 150), isto quer dizer que na data da ciência do auto de infração (4/7/2005), de acordo com o art. 156, V do CTN, o crédito tributário pertinente ao mês de janeiro a junho de 2000 encontrava-se extinto por decadência.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10840.001805/2005-55
Acórdão nº : 106-15.631

Posto isso, voto por reconhecer a extinção do crédito tributário relativo a janeiro a junho de 2000.

Sala das Sessões - DF, em 21 de junho de 2006.


SUELI EFICIÊNCIA MENDES DE BRITTO

