



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

Processo n° 10875.004208/2004-02
Recurso n° 155.680 De Ofício e Voluntário
Matéria IRPF
Acórdão n° 102-49.418
Sessão de 16 de dezembro de 2008
Recorrentes 5ª. TURMA/DRJ-SÃO PAULO/SP I e JOSÉ ROBERTO LAPETINA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2000

**DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.
AUSÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO.**

Nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, aplica-se o prazo de 5 (cinco) anos previsto no artigo 150, § 4º., do CTN, ainda que não tenha havido pagamento antecipado.

Homologa-se no caso a atividade, o procedimento realizado pelo sujeito passivo, consistente em “verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo”, inclusive quando tenha havido omissão no exercício daquela atividade.

A hipótese de que trata o artigo 149, V, do Código, é exceção à regra geral do artigo 173, I.

A interpretação do *caput* do artigo 150 deve ser feita em conjunto com os artigos 142, *caput* e parágrafo único, 149, V e VII, 150, §§ 1º. e 4º., 156, V e VII, e 173, I, todos do CTN.

Hipótese em que a intimação do lançamento ocorreu antes do decurso do prazo de 5 (cinco) anos.

**DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO
COMPROVADA. PRESUNÇÃO RELATIVA DE OMISSÃO
DE RENDIMENTOS.**

O artigo 42 da Lei nº. 9.430/96 estabelece presunção relativa que, como tal, inverte o ônus da prova, cabendo ao contribuinte desconstituí-la.

Hipótese em que não há na impugnação e no recurso voluntário nenhum documento que comprove as alegações do contribuinte.

IRPF. DEPÓSITO BANCÁRIO DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. CONTA CONJUNTA.

A jurisprudência desta 2ª. Câmara pacificou-se no sentido de que, em caso de conta conjunta, a falta de intimação de um dos cotitulares acarreta a nulidade do lançamento.

LEI 10.174/2001. APLICABILIDADE IMEDIATA. INCONSTITUCIONALIDADE.

“O Primeiro Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária” (Súmula 2 deste Primeiro Conselho de Contribuintes).

Nos termos do artigo 144, §1º, do CTN, “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.”

MULTA DE OFÍCIO. LEI 9.430/96, ART. 44, I. VIOLAÇÃO AO ARTIGO 150, IV, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL.

A multa de ofício é devida nos termos do artigo 44, I, da Lei nº. 9.430/96, só podendo ser afastada pelo Poder Judiciário, de acordo com a Súmula nº. 2, segundo a qual “O Primeiro Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC.

“A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais” (Súmula nº. 4 do Primeiro Conselho de Contribuintes).

RECURSO DE OFÍCIO. LIMITE PARA INTERPOSIÇÃO. PORTARIA MF Nº. 3, DE 2008. APLICAÇÃO IMEDIATA.

De acordo com precedentes do Primeiro Conselho de Contribuintes, alteração no limite mínimo para interposição de recurso de ofício deve ser aplicada imediatamente.

Nos casos em que o valor do crédito tributário exonerado é inferior ao novo limite, a superveniência da nova legislação acarreta a perda de objeto do recurso de ofício.

Recurso de ofício não conhecido.

Decadência afastada.



Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, NÃO CONHECER do recurso de ofício, por estar abaixo do limite de alçada. Por unanimidade de votos, AFASTAR a decadência. Por maioria de votos, EXCLUIR os valores das c/c 12500-8 e 15770-8, mantidas no Bradesco, por se tratarem de contas correntes conjuntas sem cientificação de todos correntistas, nos termos do voto do Relator. Vencidos os Conselheiros Eduardo Tadeu Farah e Ivete Malaquias Pessoa Monteiro que cancelavam apenas 50% desses valores.


IVETE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO

Presidente


ALEXANDRE NAOKI NISHIOKA

Relator

FORMALIZADO EM: 28 AGO 2009

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros José Raimundo Tosta Santos, Silvana Mancini Karam, Núbia Matos Moura, Vanessa Pereira Rodrigues Domene e Moisés Giacomelli Nunes da Silva.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto em 30/11/2006 (fls. 476/500) contra o acórdão de fls. 450/469, do qual o Recorrente teve ciência em 31/10/2006 (fls. 475), proferido pela 5ª Turma da DRJ em São Paulo II (SP), que, por unanimidade de votos, julgou procedente em parte o auto de infração de fls. 382/384, lavrado em 14/12/2004 (ciência em 16/12/2004, fls. 387/388), decorrente de “omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários com origem não comprovada” verificada no ano-calendário 1999.

Intimado, o Recorrente apresentou a impugnação de fls. 394/415, cujas alegações foram assim resumidas no relatório do acórdão recorrido:

“1) que, preliminarmente, de acordo com o art. 150, § 4º, do CTN, o termo inicial do prazo decadencial do direito do Fisco em proceder a homologação do lançamento é a ocorrência do fato gerador;

2) que, no caso, o auto de infração indica a movimentação financeira dos meses de janeiro de 1999 a dezembro de 1999 como base de cálculo do IR Pessoa Física,

tendo sido lavrado em 14/12/2004, quando já transcorridos cinco anos dos fatos geradores relativos aos meses de janeiro a novembro de 1999, o que caracteriza a caducidade do lançamento com relação a este período, conforme disposto no parágrafo 4º do artigo 150 do CTN, combinado com o disposto nos parágrafos 1º e 4º, do artigo 42, da Lei 9.430/96, que dispõe que a tributação é momentânea à ocorrência dos “rendimentos omitidos”;

3) que assim sendo, por estar caracterizada a caducidade do lançamento relativamente ao período de janeiro/99 a novembro/99, aguarda o acolhimento da presente prejudicial, declarando-se a decadência do direito de lançar relativamente ao período citado;

4) que, no mérito, em perfunctória análise do Demonstrativo elaborado pela fiscalização, verificou-se alguns valores nele lançados que sequer constam de qualquer dos extratos bancários, ou estão em duplicidade, ou ainda, estão digitados erroneamente, a caracterizar a fragilidade da “base de cálculo” escolhida pela fiscalização para efetuar o lançamento em questão;

5) que a fiscalização incluiu na “base de cálculo”, de forma indiscriminada e sem qualquer outra análise, os créditos identificados como “transferência entre agências”, que não poderiam ser apontados no demonstrativo sem prévia confrontação dos extratos, de modo a serem afastados créditos em duplicidade de uma mesma movimentação, ao arpejo do disposto nos incisos do § 3º, do art. 42, da Lei 9430/96;

6) que mostra-se à evidência ser mera presunção do fisco que o autuado teria movimentado vultosa quantia, aferida por um critério matemático, totalmente equivocado para fins de tributação, de simples multiplicação dos valores retidos a título de CPMF de suas contas bancárias que, como apontados, também estão equivocados, pela fragilidade da base da cálculo constante do Demonstrativo, tal como apontado de modo exemplificativo;

7) que os depósitos bancários, embora possa induzir uma presunção de omissão de receita, aumento patrimonial ou sinal exterior de riqueza, no entanto, não são, em si mesmos, erigíveis em hipótese de incidência, para efeito do imposto de renda, pois continuam sendo “meras presunções”;

8) que não há, no caso, evidência ou prova de nexos entre o depósito e o fato que representa a omissão de receita, o que torna o lançamento totalmente insubsistente;

9) que, por outro lado, é inaceitável que a alteração legislativa procedida pela Lei nº 10.174, em 09/01/2001, no parágrafo 3º, do artigo 11 da Lei 9.311/96, gere efeitos retroativos, de modo a permitir o lançamento tal como realizado no caso presente, vez que a retroatividade das leis é figura banida de nosso ordenamento jurídico, posto que inadmissível no Estado de Direito;

10) que, nessa medida, não podem os lançamentos constantes dos extratos bancários configurar base para o lançamento de crédito tributário por se tratar do exercício de 1999, ocasião em que vigorava a Lei 9.311/96, que vedava a utilização dos dados da CPMF para lançamento de outros tributos;

11) que quanto à aplicação da multa contida na autuação, também é totalmente improcedente, pois como já demonstrado, não há comprovação da prática da infração, que pudesse dar ensejo à exigência da multa de ofício, e muito menos com o agravamento da multa de 75% para 112,5%, prevista no art. 44, I, § 2º, da Lei nº 9.430/96, pois a situação fática existente é exatamente a contrária do que dispõe a



norma em análise, visto que o autuado atendeu e cumpriu as intimações que lhe foram dirigidas;

12) que sobre tal situação, o E. Primeiro Conselho de Contribuintes já firmou o entendimento de que não é cabível a aplicação do agravamento da multa de ofício nos casos em que a fiscalização já dispõe das informações da CPMF e dos extratos bancários por requisição de movimentação financeira, sem a participação do contribuinte, tal como ocorre no caso presente;

13) que ainda a multa padece do vício da inconstitucionalidade, pois a sua aplicação no percentual de 112,5% sobre o valor do imposto e mais a exigência da respectiva importância, caracteriza efeito confiscatório, violando o preceito contido no art. 150, inciso IV, do Texto Constitucional vigente;

14) que a multa deve ser revogada ou ao menos reduzida, isto porque a suposta infração não foi praticada com dolo, fraude ou simulação, além do autuado não ter incorrido em qualquer conduta ilícita, tendo agido de acordo com as disposições legais e regulamentares;

15) que se prevalecer o lançamento ora impugnado, deverá ser afastada a aplicação da Taxa Selic no cômputo dos encargos sobre o crédito tributário, em conformidade com recente decisão do Superior Tribunal de Justiça, cuja ementa transcreve" (fls. 453/454).

A Recorrida julgou procedente em parte o lançamento, para afastar a multa agravada (objeto de recurso de ofício), através de acórdão que teve a seguinte ementa:

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

Ano-calendário: 1999

Ementa: DECADÊNCIA. NATUREZA DO LANÇAMENTO.

Tendo havido recolhimento a menor do tributo, ensejando lançamento de ofício, o início da contagem do prazo decadencial terá efeito no primeiro dia do exercício seguinte àquele previsto para a entrega da declaração de ajuste anual, conforme o disposto no art. 173, I do CTN.

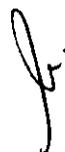
DEPÓSITOS BANCÁRIOS. OMISSÃO DE RENDIMENTOS

A Lei nº 9.430/1996, no seu art. 42, estabeleceu uma presunção legal de omissão de rendimentos que autoriza o lançamento do imposto correspondente, sempre que o titular da conta bancária, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos creditados em sua conta de depósito ou de investimento.

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 processos de fiscalização, ampliando os poderes de investigação das autoridades administrativas (Art. 144, § 1º do CTN).

A Lei Complementar nº 105/2001 e a Lei nº 10.174/2001, que deu nova redação ao § 3º do art. 11 da Lei nº 9.311/1996, disciplinam o procedimento de fiscalização em si, e não os fatos econômicos investigados, de forma que os procedimentos iniciados ou



em curso a partir do mês de janeiro de 2001, poderão valer-se dessas informações, inclusive para alcançar fatos geradores pretéritos.

**DA VEDAÇÃO AO CONFISCO COMO NORMA DIRIGIDA AO
LEGISLADOR E NÃO APLICÁVEL AO CASO DE PENALIDADE
PECUNIÁRIA**

O princípio da vedação ao confisco está previsto no art. 150, IV, da C.F. e é dirigido ao legislador de forma a orientar a feitura da lei, que deve observar a capacidade contributiva e não pode dar ao tributo a conotação de confisco. Portanto, uma vez positivada a norma, é dever da autoridade fiscal aplicá-la. A multa de ofício é devida em face da infração tributária e por não constituir tributo, mas penalidade pecuniária estabelecida em lei, é inaplicável o conceito de confisco previsto no inciso IV do art. 150 da Constituição Federal.

MULTA AGRAVADA. INAPLICABILIDADE.

A imposição da multa agravada prevista no art. 44, § 2º, da Lei nº 9.430/1996, é cabível somente na falta de atendimento às intimações formuladas pelo Fisco, para apresentar esclarecimentos/documentos e quando restar comprovado que o contribuinte possuía tais documentos.

TAXA SELIC

A apuração do crédito tributário, incluindo a exigência de juros de mora com base na Taxa Selic, decorre de disposições expressas em lei, não podendo as autoridades administrativas de lançamento e de julgamento afastar sua aplicação.

Lançamento Procedente em Parte” (fls. 450/451).

Em seu recurso de fls. 476/500, o Recorrente reiterou os argumentos contidos na impugnação.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Alexandre Naoki Nishioka, Relator

O recurso voluntário preenche seus requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual dele conheço.

Alega, em síntese, o Recorrente que (i) teria ocorrido a decadência relativa ao período de janeiro a novembro de 1.999; (ii) a base de cálculo seria frágil pois alguns valores não constariam dos extratos, teriam sido computados em duplicidade ou digitados erroneamente, além de terem sido incluídos indiscriminadamente créditos identificados como “transferência entre agências”, motivo pelo qual a presunção de renda seria ilegítima; (iii) seria inaplicável a Lei 10.174/01; (iv) a multa de ofício teria caráter confiscatório e (v) a Taxa Selic deveria ser afastada, nos termos da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça.

No que se refere à tese do Recorrente de que haveria se operado a decadência em relação aos períodos de janeiro a novembro de 1999, não lhe assiste razão.

Inicialmente, necessário se faz transcrever alguns artigos do CTN que tratam do lançamento e da decadência. São eles:

“Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.”

...

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

...

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

...

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

...

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.

...

§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.

...

Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

...

V – a prescrição e a decadência;

...



VII – o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no art. 150 e seus §§ 1º e 4º;

...

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

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

...”

Várias conclusões podem ser extraídas a partir da interpretação sistemática desses dispositivos do Código:

(a) desde sua definição, o lançamento é considerado expressamente um procedimento administrativo (art. 142, *caput*) ou uma atividade administrativa (art. 142, parágrafo único), inclusive o lançamento por homologação (art. 149, V, e 150, *caput*);

(b) esse procedimento ou atividade consiste em “verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo” (art. 142, *caput*), independentemente da modalidade de lançamento;

(c) a diferença é que, no lançamento por homologação, praticamente toda essa atividade é realizada pelo contribuinte ou responsável, cabendo à autoridade administrativa homologá-la;

(d) o artigo 149 trata das hipóteses que autorizam o lançamento de ofício, dentre as quais aquelas previstas nos incisos V e VII, ou seja, (d.1) “omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte” (lançamento por homologação) e (d.2) ação do sujeito passivo ou de terceiro em benefício daquele “com dolo, fraude ou simulação”;

(e) o lançamento por homologação está definido no artigo 150, sendo que “o dever de antecipar o pagamento”, não o efetivo pagamento, faz parte do conceito legal daquele (art. 150, *caput*);

(f) o pagamento antecipado é modalidade de extinção do crédito tributário, sob condição resolutiva da homologação do lançamento (150, §1º., c/c art. 156, VII);

(g) no lançamento por homologação, homologa-se a atividade (art. 150, *caput*, *in fine*) ou o procedimento (art. 150, §§ 1º e 4º., c/c art. 156, VII, *in fine*) realizado pelo sujeito passivo;

(h) referida homologação pode ser tácita, com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contado da ocorrência do fato gerador (art. 150, §4º.);

(i) se não homologado esse procedimento, necessário se faz o lançamento de ofício de que trata o artigo 149, V;



(j) o artigo 156 distingue os casos de decadência (V), de pagamento antecipado e de homologação do lançamento (VII);

(k) o prazo de decadência a que se refere o artigo 156, V, é o do artigo 173, I, do CTN, enquanto que a homologação do lançamento se dá na forma do §4.º do artigo 150;

(l) o artigo 150, §4.º, é aplicável apenas ao lançamento de ofício previsto expressamente no inciso V do artigo 149, decorrente de “omissão ou inexactidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte” (lançamento por homologação), não alcançando os casos de ação do sujeito passivo ou de terceiro em benefício daquele “com dolo, fraude ou simulação”;

(m) “omissão ou inexactidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte” (lançamento por homologação) abrange tanto a falta de pagamento como o pagamento a menor de tributo;

(n) apenas as circunstâncias que não se encaixem na expressa previsão contida no artigo 149, V, estão sujeitas ao artigo 173, I.

A meu ver, essas constatações afastam a assertiva segundo a qual o artigo 173, I, regula indistintamente o prazo decadencial relativo a todos os lançamentos de ofício.

Como se viu, nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, por força do artigo 149, V, o lançamento de ofício deve ser realizado pela autoridade administrativa tanto no caso de omissão como de inexactidão “por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte” (lançamento por homologação), o que significa dizer que quando houve falta de pagamento ou pagamento a menor, é obrigatório o lançamento de ofício.

Para essas situações de ausência de pagamento ou de pagamento parcial de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, o Código estabelece o prazo do §4.º do artigo 150, ressalvando tão-somente aquelas em que se verifique “dolo, fraude ou simulação”, que, nos termos do artigo 149, VII, também autorizaria o lançamento de ofício.

Aliás, se o artigo 173, I, abrangesse todas as hipóteses de lançamento de ofício, a ressalva contida na parte final do artigo 150, §4.º, seria absolutamente desnecessária, uma vez que a comprovação de “dolo, fraude ou simulação” também impõe o lançamento de ofício pela autoridade administrativa, a teor do artigo 149, VII.

Se o legislador não usa palavras inúteis, o disposto na parte final do § 4.º do artigo 150 só pode significar que, nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, o único caso de lançamento de ofício que autoriza a incidência do artigo 173, I, é o de “dolo, fraude ou simulação”.

Muito difundida também tem sido a idéia de que o artigo 150, §4.º, aplica-se apenas quando tenha sido feito pagamento antecipado pelo sujeito passivo, pois, não havendo tal pagamento, qualquer que seja seu valor, a autoridade não terá o que homologar, submetendo-se a hipótese ao regime do artigo 173, I.

Não obstante, conforme se procurou demonstrar, o Código exige expressamente, nas situações do artigo 150, a homologação de todo o procedimento, de toda a atividade de

“lançamento”, que consiste, na definição do artigo 142, em “verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo” (art. 142, *caput*).

A antecipação do pagamento é referida apenas como modalidade de extinção do crédito tributário, sob condição resolutória da ulterior homologação do procedimento de lançamento, ou seja, de toda atividade que culminou no pagamento a menor ou mesmo no não recolhimento do tributo.

O que importa, para o Código, é que a legislação do tributo atribua ao contribuinte ou responsável “o dever de antecipar o pagamento” do tributo, independentemente deste ser realizado ou não. É dizer, a exigência tributária é que deve estar sujeita ao lançamento por homologação, não sendo condição necessária para a incidência do artigo 150, §4º., a realização de qualquer antecipação.

Até porque todas as vezes que o Código se referiu à homologação, nos artigos 150, *caput* e §§1º. e 4º., e 156, VII, fez menção à atividade ou ao procedimento de lançamento, nunca ao pagamento antecipado.

Se isso não bastasse, o CTN sempre distinguiu “pagamento antecipado” e “homologação do lançamento” (artigos 150, *caput* e §§1º. e 4º., e 156, VII), tendo utilizado essas expressões lado a lado, no mesmo dispositivo (artigo 150, §1º., e 156, VII), sem nunca se referir à homologação do pagamento antecipado.

E não poderia ser de outra forma, pois, nos tributos sujeitos a essa espécie de lançamento, existem diversas situações que acarretam o não pagamento de determinada exação, como imunidades, isenções, não-incidências, alíquotas zero, créditos acumulados etc. Por vezes, o lançamento de ofício decorrente do não pagamento do tributo também tem origem em vício na qualificação dos fatos pelo sujeito passivo.

Em qualquer uma dessas hipóteses, a atividade do contribuinte ou responsável está sim sujeita à homologação pela autoridade administrativa, de acordo com o artigo 150.

Um exemplo prático poderá ajudar a elucidar a questão: no caso do IRPF, tributo sujeito ao lançamento por homologação, determinado contribuinte assalariado não paga o tributo sobre determinado rendimento, declarando ao final do exercício que aquele rendimento era isento ou não tributável.

É correto dizer que, no caso, não se estaria sujeito ao prazo do artigo 150, §4º., só porque não houve pagamento daquele específico rendimento? Seria possível desmembrar o fato gerador e considerar que apenas aquele rendimento não oferecido à tributação determinaria a aplicação do artigo 173, I, ainda que vários outros valores tenham sido recolhidos antecipadamente a título de IRPF ou mesmo IRRF?

Outra pergunta se impõe: por que somente aqueles que não pagaram o imposto estão sujeitos ao prazo do artigo 173, I, enquanto que todos os que recolheram a menor (inclusive valores ínfimos) devem observar o prazo do artigo 150, §4º., quando se sabe que ambos os casos ensejam o lançamento de ofício, nos termos do mesmo artigo 149, V, do CTN?

A propósito, deve-se ressaltar que o argumento segundo o qual o *caput* do artigo 150 determinaria a homologação do pagamento antecipado, já que a expressão “atividade

assim exercida pelo obrigado” poderia referir-se à antecipação, é incompatível com o disposto no artigo 149, V, de acordo com o qual o lançamento de ofício deve ser efetuado pela autoridade administrativa “quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte”.

De fato, se a omissão ou a inexatidão mencionadas no artigo 149, V, dizem respeito ao “exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte”, percebe-se que o pagamento em si não é requisito para que o tributo esteja sujeito ao lançamento por homologação. Homologa-se, isto sim, a atividade, o procedimento levado a efeito pelo sujeito passivo, não o pagamento propriamente dito, que pode ou não ocorrer.

O que se quer deixar muito claro é que a interpretação do *caput* do artigo 150 não pode ser feita isoladamente, pois, como se diz, “o direito não se interpreta em tiras”. Deve ser feita em conjunto com o artigo 149, V, e com todos os outros dispositivos do Código que tratam da matéria, especialmente os artigos 142, *caput* e parágrafo único, 149, V e VII, 150, §§1º. e 4º., 156, V e VII, e 173, I.

Ainda que não nos caiba “psicanalisar os eminentes representantes da Nação”, não me parece, outrossim, que tenha sido intenção do legislador sujeitar todos os casos de lançamento de ofício (art. 149) ao artigo 173, I, do CTN.

Isto porque tanto o “Anteprojeto de autoria do Prof. Rubens Gomes de Sousa, que serviu de base aos trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional”, de 1954, como o projeto de lei encaminhado ao Presidente da República previam apenas o prazo decadencial de que trata o artigo 173, I, do nosso Código em vigor.

O disposto no atual artigo 150, §4º., quanto à homologação tácita não constou nem do anteprojeto nem do projeto de lei. Foi incluído posteriormente, como exceção ao nosso artigo 173, I, que seria aplicável indistintamente a todas as modalidades de lançamento.

Assim, ao excepcionar o lançamento por homologação da regra geral até então projetada, o legislador pretendeu dar à hipótese prevista atualmente no artigo 149, V, tratamento diferenciado, consubstanciado no regime de que trata nosso artigo 150, §4º.

Não se deve esquecer, ainda, que, além da interpretação sistemática dos dispositivos do CTN, no caso específico, tratando-se de exceção, deve-se interpretar restritivamente os artigos 149, V, e 150, *caput* e §§1º. e 4º., ou, nos dizeres do artigo 111 do Código, “literalmente”. E a interpretação literal destes, como se viu, também nos permite concluir que tendo ou não havido pagamento antecipado, aplica-se aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação o prazo decadencial de 5 (cinco) anos, contado a partir da data da ocorrência do fato gerador.

Nem se alegue ainda que o legislador pretendeu estabelecer um prazo menor de decadência apenas para os casos em que o contribuinte tenha feito algum pagamento antecipado, pois tal antecipação facilitaria o trabalho de investigação da autoridade administrativa.

Isto porque tal propósito, mesmo que tivesse existido, não se manifestou no texto do Código; ao contrário, como se extrai da interpretação sistemática e gramatical dos artigos 142, *caput* e parágrafo único, 149, V e VII, 150, *caput* e §§1º. e 4º., 156, V e VII, e 173,

I, nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, o prazo do §4º. do artigo 150 é aplicável inclusive quando não houver pagamento.

Lembro aqui a advertência feita pelo Ministro Aliomar Baleeiro:

“Não me cabe, Sr. Presidente, psicanalisar os eminentes representantes da Nação.

...

Não entro, Sr. Presidente, na apreciação da justiça da lei. Desde que aceitei um posto neste Supremo Tribunal Federal, com muita honra para mim lembrei-me de que na minha mocidade me tinham ensinado aquela regra sovadíssima, de D'Argentré: não julgo a lei, julgo segundo a lei.

...

Acho que os membros do Congresso, responsáveis pela política legislativa do País, podem exigir que apliquemos cegamente a todas as leis que forem constitucionais, boas ou ruins. Quem se queixar da justiça da lei, que vá às eleições e substitua os Deputados e Senadores. Nosso papel não é fazer leis, mas justiça segundo as leis constitucionais.” (STF, Tribunal Pleno, RE nº 62.739-SP, Relator Ministro Aliomar Baleeiro, j. em 23.8.67, in RTJ 44/55-59)

Muito embora tenha o Recorrente sustentado corretamente a aplicação ao caso concreto do artigo 150, §4º. do CTN, partiu da equivocada premissa de que o fato gerador do imposto de renda da pessoa física ocorreria mensalmente, ao contrário do que tem decidido mansa e pacificamente este Primeiro Conselho de Contribuintes, de acordo com o qual referido fato jurídico tributário considera-se ocorrido no dia 31 de dezembro de cada ano-calendário.

No presente caso, a intimação do Recorrente foi realizada no dia 16 de dezembro de 2004, motivo pelo qual concluo que o lançamento de ofício foi efetuado dentro do prazo de 5 (cinco) anos de que trata o §4º do artigo 150 do CTN.

Afasto, portanto, a preliminar de decadência.

No que tange à alegação de acordo com a qual não seria legítimo presumir-se renda com base em extratos que demonstram movimentação bancária, entendo que é igualmente desprovida de fundamento. Nesse sentido, conforme preceitua o artigo 42 da Lei 9.430/96:

“Art. 42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto à 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.”

Na realidade, instituiu o referido dispositivo autêntica presunção legal relativa, cujo condão é justamente o de inverter o ônus da prova, atribuindo-o ao contribuinte, que passa a ter o dever de refutá-la.

Como é cediço, a presunção, seja ela *hominis* ou legal, é meio de prova que prescreve o reconhecimento jurídico de um fato provado de forma indireta. Ou seja, provando-se diretamente o fato indiciário, tem-se, por conseguinte, a formação de um juízo de probabilidade com relação ao fato presumido que, a partir de então, necessita ser afastado pelo contribuinte.

No caso dos autos, prova-se especificamente a ocorrência de movimentações bancárias injustificadas, decorrendo desta comprovação o reconhecimento da omissão de rendimentos na apuração da base de cálculo do IRPF.

Nesse sentido, a presunção relativa referida pelo artigo 42 da Lei nº. 9.430/96 é legítima, não ferindo, em nenhum ponto, a legislação tributária em vigor.

Note-se, ainda, que a Súmula 182 do extinto Tribunal Federal de Recursos (TFR), segundo a qual seria insuficiente para comprovação da omissão de rendimentos a simples verificação de movimentação bancária, consubstancia jurisprudência firmada anteriormente à edição da Lei nº. 9.430/96, motivo pelo qual não deve ser aplicada.

Esta 2ª. Câmara, por sua vez, já consolidou entendimento de acordo com o qual, a partir da edição da Lei n. 9.430/96, é válida a presunção em referência, sendo ônus do Recorrente desconstituí-la com a apresentação de provas suficientes para tanto. É o que se depreende das seguintes ementas, destacadas dentre as inúmeras existentes sobre o tema:

“OMISSÃO DE RENDIMENTOS - LANÇAMENTO COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS - Para os fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 1997, o art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, autoriza a presunção legal de omissão de rendimentos com base em depósitos bancários de origem não comprovada pelo sujeito passivo.

ÔNUS DA PROVA - Se o ônus da prova, por presunção legal, é do contribuinte, cabe a ele a prova da origem dos recursos utilizados para acobertar seus depósitos bancários.”

(1º Conselho de Contribuintes, 2ª Câmara, Recurso Voluntário nº. 158.817, Relatora Conselheira Núbia Matos Moura, sessão de 24.04.2008).

“LANÇAMENTO COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS - PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RENDIMENTOS - Para os fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 1997, o art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, autoriza a presunção legal de omissão de rendimentos com base em depósitos bancários de origem não comprovada pelo sujeito passivo.

TRIBUTAÇÃO PRESUMIDA DO IMPOSTO SOBRE A RENDA - O procedimento da autoridade fiscal encontra-se em conformidade com o que preceitua o art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, em que se presume como omissão

de rendimentos os valores creditados em conta de depósito ou de investimento, mantidos em instituição financeira, cuja origem dos recursos utilizados nestas operações, em relação aos quais o titular pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprova, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

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

(1º Conselho de Contribuintes, 2ª Câmara, Recurso Voluntário nº. 141.207, Relator Conselheiro Romeu Bueno de Camargo, sessão de 22.02.2006).

Com a devida vênia, a assertiva de fragilidade da base de cálculo não se sustenta, pois os valores apontados no recurso como não constantes dos extratos foram sim movimentados pelo Recorrente, tendo sido devidamente incluídos nos referidos extratos, às fls. 75 e 76 dos autos.

Na realidade, o que houve foi um equívoco da autoridade fiscal quanto às datas dos lançamentos, o que não afasta o fato de que os valores em questão foram depositados em conta do Recorrente, conforme lançamentos de fls. 75 e 76.

Quanto aos demais argumentos do Recorrente em relação à suposta fragilidade da base de cálculo apurada pela fiscalização, estão prejudicados pelo parcial provimento do recurso relativamente aos valores depositados nas contas n^{os}. 12.500-8 e 15.770-8 (extratos às fls. 14/38 e 40/46 dos autos), mantidas no Banco Bradesco.

Muito embora fossem conjuntas, os co-titulares do Recorrente nunca foram intimados para demonstrar a origem dos depósitos efetuados nas respectivas contas, não se podendo pressupor que os valores creditados pertencem proporcionalmente a cada um dos titulares.

Nesse sentido, a jurisprudência desta 2ª. Câmara pacificou-se no sentido de que

"IRPF. OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPOSITO BANCARIO DE ORIGEM DESCONHECIDA. CONTA CORRENTE BANCÁRIA CONJUNTA. Quando a conta bancária, objeto de fiscalização for conjunta, todos os titulares devem ser intimados a se manifestar sobre a origem dos valores depositados, sob pena de nulidade do lançamento.

Recurso provido." (Recurso 156.221, Acórdão 102-49070, Relatora Conselheira Silvana Mancini Karam, j. 28/05/2008)

"...

CONTA CONJUNTA - Em se tratando de conta conjunta, é necessário intimar todos os co-titulares da conta para que informem sobre a origem dos recursos. A divisão do total de rendimentos ou receitas pela quantidade de co-titulares somente é cabível, quando, intimados os titulares da conta não se obtenha êxito quanto à prova da titularidade dos recursos.

- Não pode a fiscalização, sem a intimação do co-titular da conta, cuja declaração de rendimentos tenha sido apresentada em separado, presumir que a metade das receitas



pertence a um dos correntistas e o saldo remanescente ao outro contribuinte. (inteligência art. 42, § 6º, da Lei nº 9.430, de 1996).

...” (Recurso 148.321, Acórdão 102-48163, Relator Conselheiro Moisés Giacomelli Nunes da Silva, j. 26/01/2007)

Não assiste melhor razão ao Recorrente no que tange à alegada inaplicabilidade da Lei nº. 10.174/01. Veja-se nesse sentido o entendimento deste Primeiro Conselho de Contribuintes quanto à aplicabilidade imediata da Lei n.º 10.174/2001:

“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, sendo aplicável essa legislação, por força do que dispõe o § 1º do art. 144 do Código Tributário Nacional.”

(1º Conselho de Contribuintes, 2ª Câmara, Recurso Voluntário nº. 153.401, relatora Conselheira Heloísa Guarita Souza, sessão de 24/01/2008)

Cumpram ainda afastar a afirmação no sentido de que teria havido, no presente caso, violação ao artigo 150, IV, da Constituição Federal, relativamente à multa de ofício.

Quanto a este aspecto, necessário se faz esclarecer que este Primeiro Conselho de Contribuintes editou a Súmula nº. 2, de acordo com a qual “O Primeiro Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”.

Assim, o entendimento consubstanciado na referida Súmula deve ser aplicado, pois a multa de ofício decorre de expressa previsão legal (Lei nº. 9.430/96, art. 44).

No que se refere à taxa SELIC, incide no caso a Súmula n. 4 deste Primeiro Conselho de Contribuintes, segundo a qual “A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.”

Finalmente, cumpre esclarecer que, em 07 de janeiro de 2008, foi publicada a Portaria MF nº. 3, de 3 de janeiro de 2008, que estabelece o limite de R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais) para interposição de recurso de ofício.

Muito embora referida portaria tenha entrado em vigor na data de sua publicação, a jurisprudência deste Primeiro Conselho de Contribuintes tem entendido que, em matéria de recurso de ofício, a alteração do limite de alçada tem aplicação imediata, acarretando, em hipóteses como a presente, em que o valor do crédito exonerado é inferior ao novo limite, a perda de objeto da remessa *ex officio*.

A título ilustrativo, transcrevo o recente voto proferido pelo Conselheiro Gustavo Lian Haddad nos autos do Recurso nº. 156.538, redigido nos seguintes termos:

“Trata-se de recurso de ofício, interposto pelo Presidente da Delegacia Regional de Julgamento em Campinas, em face de decisão que exonerou a contribuinte de parte do crédito tributário objeto do presente processo.



Como se verifica dos autos (decisão de fls. 405), o crédito exonerado foi de R\$ 677.460,42, razão pela qual, nos termos do art. 34 do Decreto 70.235/1972 combinado com a Portaria MF nº 375/ 2001, coube a remessa oficial.

Preliminarmente, no entanto, entendo que deva ser examinado fato superveniente.

Isso porque com a edição da Portaria MF nº 3, de 2008, que elevou de R\$ 500.000,00 para R\$ 1.000.000,00 o limite de alçada, aplicando-o ainda apenas à soma de principal e encargos de multa, o valor exonerado nos presentes autos não ensejaria a revisão de ofício da r. decisão.

Com efeito, nos termos da decisão de primeira instância (fls. 405) o montante de imposto e multa de ofício exonerados é de R\$ 273.643,14 e 402.544,81, respectivamente, com somatório inferior ao novo limite estabelecido, igual a R\$ 1.000.000,00 para imposto e encargos de multa somados.

Em casos como o presente é entendimento neste E. Conselho que a alteração do valor de alçada, ainda que por meio de ato superveniente à interposição do recurso, implica no não conhecimento do recurso de ofício em decorrência da sua perda de objeto.

Transcrevo, abaixo, decisão nesse sentido:

“RECURSO DE OFÍCIO - LIMITE MÍNIMO DE ALÇADA - NÃO CONHECIMENTO - Não se conhece de apelo de ofício em valor superior a 150.000 Ufirs. quando, em face de determinação superveniente à formalização do mesmo, a competência para exame na órbita recursal foi fixada em R\$ 500.000,00.” (Acórdão 103-19269, Sessão de 17/03/1998, Rel. Victor Luís de Salles Freire)

Resta claro, portanto, que o presente recurso de ofício perdeu seu objeto em decorrência de legislação superveniente. Ante o exposto, voto no sentido de NÃO CONHECER do recurso de ofício.”

Em virtude dos precedentes deste Primeiro Conselho de Contribuintes, não conheço do recurso de ofício.

Pelo exposto, voto no sentido de não conhecer do recurso de ofício, por perecimento do objeto, afastar a preliminar de decadência e, no mérito, dar parcial provimento ao recurso, para excluir da base de cálculo do tributo todos os valores relativos às contas 12.500-8 e 15.770-8, mantidas no Banco Bradesco S.A.

Sala das Sessões - DF, em 16 de dezembro de 2008


ALEXANDRE NAOKI NISHIOKA