



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.003414/2004-85
Recurso nº. : 145.358
Matéria: : IRPF – Ex(s): 1999
Recorrente : PAULO SÉRGIO FAZAN
Recorrida : 4ª TURMA/DRJ em CURITIBA - PR
Sessão de : 25 DE MAIO DE 2006
Acórdão nº. : 106-15.565

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

LIMITES. No caso de pessoa física, são desconsiderados os créditos 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.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por PAULO SÉRGIO FAZAN.

ACORDAM os Membros da Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

83

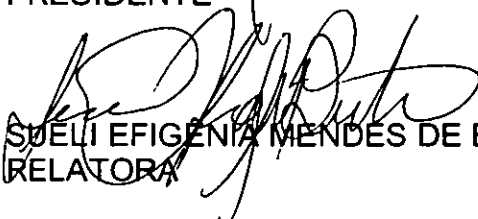


MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.003414/2004-85

Acórdão nº. : 106-15.565


JOSÉ RIBAMAR BARROS PENHA
PRESIDENTE


SUELI EFIGÊNIA MENDES DE BRITTO
RELATORA

FORMALIZADO EM: 24 OUT 2006

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros GONÇALO BONET ALLAGE, ROBERTO WILLIAM GONÇALVES (convocado), JOSÉ CARLOS DA MATTA RIVITTI, ANA NEYLE OLÍMPIO HOLANDA, ROBERTA DE AZEREDO FERREIRA PAGETTI e WILFRIDO AUGUSTO MARQUES. Ausente, justificadamente, o Conselheiro LUIZ ANTONIO DE PAULA.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.003414/2004-85

Acórdão nº. : 106-15.565

Recurso nº. : 145.358

Recorrente : PAULO SÉRGIO FAZAN

RELATÓRIO

Nos termos do Auto de Infração e anexos de fls. 381 a 382, exige-se do contribuinte imposto sobre a renda no valor de R\$ 10.681,04, acrescido de multa no valor de R\$ 8.010,78 e juros de mora no valor de R\$ 8.184,88, decorrente de omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários sem origem comprovada.

Do lançamento o contribuinte foi cientificado (fl. 383) e, tempestivamente, por procurador (fl. 442), protocolou a impugnação de fls. 384 a 440, instruída com os documentos de fls. 443 e 444. Suas alegações foram registradas na decisão de primeira instância nos seguintes termos:

- Argumenta ter sido autuado em decorrência de suposta omissão de receitas, sem qualquer elemento seguro de prova ou indício veemente que conduísse pela constatação de auferimento de receita ou acréscimo patrimonial, com ofensa ao contraditório e à ampla defesa e ao devido processo legal, pois apesar de ter apresentado todos os documentos que possuía e prestado os esclarecimentos necessários, em total inobservância com dispositivos constitucionais, CTN, RIR/99 e PAF, lavrou-se o auto de infração ora impugnado, ressaltando que os supostos créditos tributários relativos ao ano calendário de 1999, já estariam abrangidos pela decadência.

- Aduz que o lançamento reporta-se à aplicação retroativa de nova forma de determinação do imposto de renda, prescrita na Lei nº 10.174/2001, sem ser observado o princípio da irretroatividade e anterioridade da lei tributária, ferindo direito subjetivo material, já que os supostos fatos jurídicos tributários se referem aos anos-calendário de 1999 a 2002, e que a utilização das informações relativas a movimentação da CPMF, para constituição de crédito tributário, encontrava-se vedada pela Lei nº 9.311/1996.

- Respalda-se no art. 142 do Código Tributário Nacional, diz que o ato administrativo não poderia supor ocorrência de fato jurídico tributável sem que houvesse



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.003414/2004-85

Acórdão nº. : 106-15.565

qualquer elemento de renda auferida, ou acréscimo patrimonial, ou ainda, renda consumida. Caberia à autoridade fiscal o exame dos fatos e das provas, atentando para os dados reais dos fatos e das comprovações apresentadas, sem o que vicia o procedimento fiscal, tornando-o inválido e ineficaz.

- Contesta a quebra de seu sigilo bancário, por contrariar e negar vigência dispositivos da Constituição Federal, do Código Tributário Nacional, do Regulamento do Imposto de Renda, do Código Civil e da Lei nº 9.311/1996. Ressalta que, mesmo se admitindo a quebra do sigilo bancário por ato administrativo, este não poderia ser praticado sem uma motivação suficiente para indicar a sua necessidade e indispensabilidade, ainda assim, somente para fatos posteriores à vigência da LC nº 105/2001, que entende ser inconstitucional.

- Alega a improcedência do lançamento, por estar arbitrado com base apenas em depósitos constantes em extratos bancários, o que por si só não comprovam o auferimento de renda ou acréscimo patrimonial. Salaria que a autoridade fiscal não comprovou a ocorrência do fato jurídico tributário e não chega sequer aquela denominada por presunção, pois baseada em mera suspeita, conjunta com suposições, coibida pela lei e condenada pela doutrina e jurisprudência.

- Insurge-se contra a aplicação da multa de 75%, uma vez que agiu de acordo com os critérios definidos pela legislação tributária e, assim, não poderia ser surpreendido com a aplicação da pena ora questionada, sobretudo por ter apresentado todas as informações requisitadas pelo fisco, além de ser excessiva, confiscatória, atípica e inexigível.

A 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Curitiba, por unanimidade de votos, manteve o lançamento, em decisão de fls. 448 a 463, sob seguintes fundamentos:

- No que se refere a preliminar argüida, não há que se falar em nulidade do auto de infração, se analisarem os pressupostos previstos no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.003414/2004-85

Acórdão nº. : 106-15.565

- A autoridade autuante está devidamente identificada e possuía competência legal para lavrar o auto de infração.

- A alegação do contribuinte, por reportar-se ao inciso II, é totalmente descabida, pois o referido cerceamento do direito de defesa somente resulta de despachos e decisões, não ocorrendo na lavratura de atos ou termos, entre os quais se inclui o auto de infração.

- Descabe a preliminar de nulidade do lançamento, uma vez que o direito de defesa foi garantido ao interessado, que o exerceu plenamente na impugnação ora analisada, estando a autoridade autuante devidamente identificada e possuindo competência legal para lavrar o auto de infração, utilizando a legislação vigente à época do fato gerador, além de conter todos os pressupostos definidos no art. 142 do Código Tributário Nacional.

- O impugnante, em conformidade com a disciplina do § 4º do art. 150 do CTN, argüi preliminar de decadência em relação aos fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 1999, uma vez que só teria sido cientificado do lançamento em 08/10/2004.

- Tratando-se de lançamento de ofício em razão da constatação de omissão de rendimentos, o prazo decadencial para a fazenda pública constituir o crédito tributário obedece à regra geral expressamente prevista no art. 173 I, do Código Tributário Nacional, ou seja, o direito de proceder ao lançamento decai somente após cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

- Tendo sido efetuada a entrega da declaração de ajuste anual, relativamente ao ano-calendário de 1999, em 28/4/2000, o termo inicial para contagem do prazo quinquenal é 1º de janeiro de 2001, já que o fisco somente poderia efetuar o lançamento após a data de entrega da DAA que contém as informações pertinentes à ocorrência do fato gerador. Assim sendo, não há que se falar em decadência do lançamento cuja ciência se deu em 8/10/2004.

- Ainda em relação aos aspectos preliminares, cumpre esclarecer, quanto à alegação de inconstitucionalidade e ilegalidade de diversos dispositivos legais que amparam o lançamento, que é defeso a esfera administrativa, apreciar argüições de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.003414/2004-85

Acórdão nº. : 106-15.565

inconstitucionalidade das normas legais, em face de tal apreciação ser foro privativo do Poder Judiciário.

- A extensão dos efeitos de decisões judiciais possui como pressupostos a existência de decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal e que tal decisão se refira especificamente à inconstitucionalidade da lei, do tratado, ou do ato normativo federal que esteja em litígio. Não é o caso das citações feitas pelo impugnante e, portanto, em face da inexistência de ato do Secretário da Receita Federal, na forma prevista no art. 4º daquele diploma legal, as mesmas não o beneficiam.

- Relativamente às doutrinas transcritas, cabe esclarecer que mesmo a mais respeitável doutrina, ainda que dos mais consagrados tributaristas, não pode ser oposta ao texto do explícito direito positivo.

- Quanto à alegação de que o Fisco não poderia ter utilizado as informações prestadas pelas instituições financeiras para lançamentos de outros tributos e contribuições, pois somente a partir da edição da Lei 10.174, de 2001; se permitiu a utilização de tais informações, esta não pode prosperar, tendo em vista que trata-se somente de novo meio de fiscalização, autorizado para procedimentos fiscais executados a partir do ano-calendário 2001, independentemente da época do fato gerador investigado.

- Relativamente à alegação de que o ato administrativo não poderia supor a ocorrência do fato jurídico tributável sem que houvesse qualquer elemento de renda auferida, ou acréscimo patrimonial, ou ainda, renda consumida, cabe esclarecer que o lançamento decorrente de omissão de rendimentos provenientes de valores creditados em conta de depósito ou de investimento, sem comprovação de origem foi realizado sob a égide do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, c/c o art. 4º da Lei nº 9.481, de 1997.

- Dessa forma, é a própria legislação que estabelece a presunção legal de omissão de rendimentos e autoriza o lançamento do imposto correspondente, ou seja, a própria lei definiu que os depósitos bancários de origem não comprovada caracterizam omissão de rendimentos e não meros indícios de omissão.

- Quanto a alegação de que apresentou todos os esclarecimentos e documentos que possuía, caso discordasse da leitura feita pela autoridade lançadora



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.003414/2004-85

Acórdão nº. : 106-15.565

quanto aos valores considerados não justificados, caberia ao autuado, na peça impugnatória, questionar os itens de forma individualizada e não genericamente, demonstrando claramente que os créditos bancários não tiveram em operações mercantis da empresa da qual era sócio, ou se tratavam de transferência entre contas de mesmas titularidade.

- No que concerne a utilização, por parte do Fisco, de seu movimento bancário para embasar o lançamento, não há que se falar em quebra do sigilo bancário pois a requisição de informações aos bancos se fez com supedâneo no art. 6º da Lei Complementar 105, de 2001.

- A multa de ofício com percentual de 75%, aplicada em face de infração às regras instituídas pelo Direito Fiscal, possui a devida previsão legal e, aplica-se na cobrança de imposto suplementar, por declaração inexata.

- Ressalte-se, ainda, que é também descabida a alegação de confisco quanto a aplicação da multa de ofício, pois a vedação estabelecida na Constituição Federal, é dirigida ao legislador.

Dessa decisão o contribuinte tomou ciência em 17/2/2005 (fl. 466) e, na guarda do prazo legal, seu procurador apresentou recurso de fls. 466 a 512, repetindo os argumentos apresentados na impugnação.

Consta a fl. 513 o arrolamento de bens exigido pelo art. 32, § 2º da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002 e Instrução Normativa SRF nº 264/2002.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.003414/2004-85

Acórdão nº. : 106-15.565

VOTO

Conselheira SUELI EFIGÊNIA MENDES DE BRITTO, Relatora

O recurso preenche as condições de admissibilidade. Dele conheço.

Argumenta o recorrente, desde a impugnação (fls. 426 – 428), a decadência do direito do Fisco lançar o imposto pertinente aos fatos geradores do ano-calendário 1999 (fls. 502 – 503).

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 destaques)

83



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.003414/2004-85

Acórdão nº. : 106-15.565

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

Esta conclusão está expressamente registrada no Decreto-lei nº 1.968, de 23 de dezembro de 1982, art. 7º, nos seguintes termos: *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. : 10930.003414/2004-85

Acórdão nº. : 106-15.565

§ 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).

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 detém autorização para o uso das deduções autorizadas em lei, porque este direito foi exercido no momento que a declaração de ajuste anual foi preenchida. 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 se extrai, 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.

2. Do fato gerador do imposto.

Em face da complexidade do tema, para melhor compreensão, transcrevo as leis que tratam da incidência do imposto sobre a renda da pessoa física na sequência temporal.

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 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).



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.003414/2004-85

Acórdão nº. : 106-15.565

Está suficientemente claro nesta norma que na 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.

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.003414/2004-85

Acórdão nº. : 106-15.565

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 destaques)

Destas normas se infere que, a partir de 1986 o imposto deixou de ser considerado devido no ano seguinte e passou a ser devido no momento da percepção. 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.

Caso o fato gerador do imposto fosse a renda apurada apenas no final do ano-base, a lei não poderia criar as hipóteses de incidência de imposto chamada de definitiva ou exclusiva no momento da percepção do rendimento. A própria lei que confere ao Fisco o direito de exigir o imposto no mês em que é considerado vencido, e na hipótese de seu recolhimento a destempo autoriza a cobrança de juros e multa de mora (DL nº 1.968/1982) é o argumento mais forte de que o fato gerador do imposto deixou de ser anual.

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.003414/2004-85

Acórdão nº. : 106-15.565

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 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)



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.003414/2004-85

Acórdão nº. : 106-15.565

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);

*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) pelo art. 2º, foi excluído o termo devido mensalmente; contudo, 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 pelos dois diplomas legais restou evidente, que o imposto calculado no final do ano-base é considerado residual, ou seja, aquele que restou para ser recolhido ou devolvido (art. 24 da Lei nº 7.713/1988 e art. 9º da Lei nº 8.134/1990). Forçoso aceitar que, atualmente, existem dois momentos e critérios de apuração do imposto. Quanto ao momento, um no mês e outro no início do ano-seguinte aquele onde os fatos geradores ocorreram. Com relação ao critério, no primeiro, deduções da base de cálculo em menor número que as autorizados no segundo. Regra esta mantida por todas as leis editadas posteriormente.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.003414/2004-85

Acórdão nº. : 106-15.565

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.

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.

Com a alteração da regra de incidência do imposto sobre a renda da pessoa física, o termo "antecipação", como indicativo da forma de pagamento, não é o mais apropriado, uma vez que o imposto passou a ser devido dentro do 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 *antecedência* que a ação se processe ou se promova, justamente, antes do tempo, porque se torna necessária semelhante prevenção."

Desse modo, se o imposto é devido e deve ser recolhido durante o ano-calendário não pode ser considerado como de pagamento antecipado.

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 que beneficia o "mau" contribuinte. Explicando, o contribuinte que durante o ano-calendário deixar de fazer recolhimento obrigatório, para



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº.: 10930.003414/2004-85

Acórdão nº.: 106-15.565

acertar sua situação, 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, o Fisco cobra juros e multa 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.

3. Da base de cálculo do imposto.

A base de cálculo do imposto aqui examinada 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 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):

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.003414/2004-85

Acórdão nº. : 106-15.565

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;

- 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.003414/2004-85

Acórdão nº. : 106-15.565

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.

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 do mesmo, contudo, para apurar a base de cálculo do imposto utilizou o total percebido no ano-calendário (critério anual).

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 não podem agravar o lançamento o critério adotado pelo auditor-fiscal fica mantido.

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;

(...)



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.003414/2004-85

Acórdão nº. : 106-15.565

*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.

*§ 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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.003414/2004-85

Acórdão nº. : 106-15.565

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 em 8/10/2004 (fl.383), data da ciência do auto de infração, de acordo com o art. 156, V do CTN, o crédito tributário pertinente aos depósitos de janeiro a setembro de 1999, no valor de R\$ 71.083,66, encontrava-se extinto por decadência. Deste fato decorre o cancelamento do lançamento com relação aos meses de outubro a novembro de 1999, uma vez que o montante depositado de R\$ 48.027,66 é composto de valores inferiores a R\$ 12.000,00 limite fixado em lei, como necessário para a tributação dos rendimentos apurados por esta forma de presunção.

Posto isso, voto por dar provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 25 de maio de 2006

SUELI EFIGÊNIA MENDES DE BRITTO