



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10945.005009/2004-32
Recurso nº. : 142.143 - *EX OFFICIO E VOLUNTÁRIO*
Matéria : IRPF - Ex(s): 1999 a 2002
Recorrentes : 2ª TURMA/DRJ-CURITIBA/PR e HSU MIN KAN
Sessão de : 23 de fevereiro de 2005
Acórdão nº. : 104-20.449

DECADÊNCIA - AJUSTE ANUAL – LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO
– Sendo a tributação das pessoas físicas sujeita a ajuste na declaração anual e independentemente de exame prévio da autoridade administrativa, o lançamento é por homologação, hipótese em que o direito de a Fazenda Nacional lançar decai após cinco anos contados de 31 de dezembro de cada ano-calendário questionado.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL – ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE – TRIBUTO COM EFEITO DE CONFISCO –
Falece competência ao julgador administrativo para apreciar argüição de inconstitucionalidade de leis, matéria de competência exclusiva do Poder Judiciário.

MULTA DE OFÍCIO - CARÁTER CONFISCATÓRIO - INAPLICABILIDADE –
A multa é penalidade aplicada como sanção de ato ilícito, não se revestindo das características de tributo, sendo inaplicável à sua exigência a vedação prevista no inciso IV do art. 150 da Constituição Federal.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS - DEPÓSITOS BANCÁRIOS – Caracterizam omissão de rendimentos valores creditados em contas bancárias mantidas junto a instituições financeiras, quando o contribuinte, regularmente intimado, não comprova, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

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.

JUROS MORATÓRIOS – SELIC - A exigência de juros com base na taxa SELIC decorre de legislação vigente no ordenamento jurídico, não cabendo ao julgador dispensá-los unilateralmente, mormente quando sua aplicação ocorre no equilíbrio da relação Estado/Contribuinte, quando a taxa também é utilizada na restituição de indébito.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO - MULTA QUALIFICADA - JUSTIFICATIVA - Se não estiver demonstrado nos autos que a ação do contribuinte teve o propósito deliberado de impedir ou retardar, total ou parcialmente, a



mu



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10945.005009/2004-32
Acórdão nº. : 104-20.449

ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, utilizando-se de recursos que caracterizam evidente intuito de fraude, não cabe a aplicação da multa qualificada, de 150%.

Recurso de ofício negado.

Preliminares rejeitadas.

Recurso voluntário negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recursos interpostos por 2ª TURMA/DRJ-CURITIBA/PR e HSU MIN KAN.

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso de ofício. Vencidos o Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa (Relator), e as Conselheiras Maria Beatriz Andrade de Carvalho e Maria Helena Cotta Cardozo, que davam provimento parcial ao recurso de ofício para manter apenas a redução da multa para 75%. Designado para redigir o voto vencedor relativamente ao recurso de ofício o Conselheiro Nelson Mallmann. Quanto ao recurso voluntário, por unanimidade de votos, REJEITAR as preliminares de nulidade do lançamento por quebra de sigilo bancário e com base em presunção e, pelo voto de qualidade, a de nulidade do lançamento em face da utilização de dados obtidos com base na informação da CPMF. Vencidos os Conselheiros José Pereira do Nascimento, Meigan Sack Rodrigues, Oscar Luiz Mendonça de Aguiar e Remis Almeida Estol. No mérito, pelo voto de qualidade, NEGAR provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros José Pereira do Nascimento, Meigan Sack Rodrigues, Oscar Luiz Mendonça de Aguiar e Remis Almeida Estol, que proviam parcialmente o recurso para que os valores tributados em um mês constituíssem origem para os depósitos do mês subsequente, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10945.005009/2004-32
Acórdão nº. : 104-20.449

Maria Helena Cotta Cardozo
MARIA HELENA COTTA CARDOZO
PRESIDENTE

Nelson Mallmann
NELSON MALLMANN
REDATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 24 MAI 2005



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10945.005009/2004-32
Acórdão nº. : 104-20.449

Recurso nº. : 142.143
Recorrente : HSU MIN KAN

RELATÓRIO

HSU MIN KAN, Contribuinte inscrito no CPF/MF sob o nº 023.199.118-55, inconformado com a decisão de primeiro grau de fls. 308/330, prolatada pela DRJ/CURITIBA/PR recorre a este Conselho de Contribuintes pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 337/378.

Por ter exonerado crédito tributário em montante superior ao limite de alçada de R\$ 500.000,00, a próprio DRJ/CURITIBA/PR recorre de ofício da decisão de primeira instância.

Auto de Infração

Contra o contribuinte acima identificado foi lavrado o auto de infração de fls. 178/190 para formalização de exigência de crédito tributário de Imposto sobre a Renda de Pessoa Física no montante total de R\$ 1.684.277,57, incluindo multa de ofício e juros de mora, estes calculados até 31/03/2004.

As infrações apuradas estão assim descritas no Auto de Infração:

1) RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOAS JURÍDICAS – OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS A TÍTULO DE RESGATE DE CONTRIBUIÇÕES DE PREVIDÊNCIA PRIVADA E FAPI – Omissão de rendimentos recebidos a título de resgate





MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10945.005009/2004-32
Acórdão nº. : 104-20.449

de previdência privada e/ou FAPI, no valor de R\$ 13.450,00 pagos por BOZANO SIMONSEN SEGURADORA S/A., CNPJ 87.376.109/0001-06, durante o ano-calendário de 2001, conforme detalhado no Termo de Verificação Fiscal anexo;

2) DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA – OMISSÃO DE RENDIMENTOS CARACTERIZADA POR DEPÓSITOS BANCÁRIOS COM ORIGEM NÃO COMPROVADA – Omissão de rendimentos caracterizada por valores creditados em contas de depósito ou investimento, mantida em instituição financeira, em relação às quais o Contribuinte, regularmente intimado, não comprovou, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações, conforme detalhado no Termo de Verificação Fiscal anexo.

Do Termo de Verificação Fiscal de fls. 171/177, mencionado no Auto de Infração, extrai-se a informação de que o lançamento, na parte referente à infração Depósitos Bancários de Origem não Comprovada, refere-se a valores depositados/creditados em contas bancárias de titularidade do Autuado nos bancos HSBC – Bamerindus (contas nº 0027-41161-11, conta conjunta, 0027-34681-70, conta individual); Banco Santander Meridional (conta nº 278-06-0026196-2); BANCO ABN AMRO REAL S/A (conta nº 4.717179-4).

Relata a autoridade lançadora que o Contribuinte não comprovou com documentos hábeis e idôneos a origem dos recursos depositados/creditados nas contas bancárias, razão pela qual procedeu ao lançamento.

O lançamento foi feito com multa qualificada sob o fundamento de que "o contribuinte não declarou sua participação societária existente no exterior em nenhuma das declarações de bens apresentadas" e considerando "as vultosas quantias movimentadas em suas contas-correntes bancárias omitidas do fisco, a multa de ofício está sendo qualificada





MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10945.005009/2004-32
Acórdão nº. : 104-20.449

(150%), por infringência ao artigo 1º, inciso I, combinado com o artigo 2º, inciso II, ambos da Lei nº 8.137/90."

Impugnação

Inconformado com a exigência, o Contribuinte apresentou a impugnação de fls. 197/243, onde argúi a nulidade do lançamento sob a alegação de que este de baseou em mera presunção.

Afirma que já havia comprovado, em processo fiscalizatório do BACEN que os depósitos bancários apontados referem-se a quitação de compras efetuadas por empresas ou pessoas físicas brasileiras, à empresa CAF Informática, da qual o Contribuinte é sócio e que com esses recursos pagava a fornecedores, no Paraguai.

Diz, ainda a defesa que a Fiscalização não observou que, entre os depósitos efetuados, muitos foram feitos com cheques os quais foram devolvidos por insuficiência de fundos.

O Impugnante insiste que o lançamento não poderia ter se baseado em meras presunções e sustenta que as presunções, em matéria tributária, devem ser encaradas com cautela, sob pena de desrespeitar o princípio da estrita legalidade e da tipicidade fechada que norteiam o Direito Tributário Brasileiro.

Argumenta, ainda, que no presente caso, a exigência sequer foi motivada de forma clara e transparente e que houve a desconsideração completa das informações prestadas e classifica tal atitude como arbitrária.





MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10945.005009/2004-32
Acórdão nº. : 104-20.449

Pleiteia, ainda, o Impugnante a nulidade do lançamento tendo em vista a utilização, que classifica como indevida, dos dados obtidos em razão da quebra do sigilo bancário.

Sustenta a defesa que a Lei nº 10.174/2001, bem como a Lei Complementar nº 105, de 2001, que autorizaram a quebra do sigilo bancário, não poderiam retroagir para alcançar fato anteriores às respectivas vigências. Assim, os dados utilizados para o lançamento estavam sob reserva de sigilo bancário, protegido constitucionalmente.

Quanto ao mérito, afirma o Recorrente que é sócio de uma empresa comercial que possui sede em Ciudad Del Este, no Paraguai, chamada CAF Informática, que tem como objeto a venda de equipamentos de informática e que muitos dos compradores dos produtos dessa empresa são brasileiros e que, freqüentemente, efetuam o pagamento de suas compras através de depósitos dos respectivos valores nas suas contas bancárias.

Assim, sustenta que é possível comprovar a origem dos valores creditados em suas contas pela análise dos documentos que refletem a movimentação da referida empresa. Refere-se a exemplos que demonstrariam tal circunstância.

Conclui daí que a responsabilidade por eventuais débitos oriundos da atividade desempenhada pela empresa deve recair sobre o patrimônio da empresa e não sobre os sócios, exceto nos casos mencionados no CTN, tais como atuação destes com excesso e poderes, ou infração à lei e ao contrato social.

Quanto à multa qualificada, o Contribuinte traz à colação jurisprudência administrativa dos Conselhos de Contribuinte do Ministério da Fazenda segunda a qual,





MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10945.005009/2004-32
Acórdão nº. : 104-20.449

para justifica a qualificação da penalidade, o intuito doloso deve estar plenamente demonstrado pela fiscalização, o que, segundo afirma, não está caracterizado na espécie.

Afirma ainda o Impugnante que a multa nesse percentual tem caráter confiscatório, atentando contra o princípio constitucional do não-confisco, o qual estaria, segundo sua interpretação, implicitamente consagrado no inciso XXII do art. 5º da Constituição Federal.

Finalmente, insurge-se o Contribuinte contra a incidência dos juros calculados com base na taxa SELIC. Sustenta que não existe legislação definidora dessa taxa como indexador, inviabilizando sua utilização para fins de atualização de débitos fiscais.

Ademais, prossegue, os percentuais aplicados com a utilização da taxa SELIC ultrapassa o limite constitucional da taxa, que é de doze por cento ao ano, fixado no art. 192, § 3º da Constituição Federal, embora reconheça que tal dispositivo, conforme entendimento jurisprudencial, depende de regulamentação.

Decisão de primeira instância

A DRJ/CURITIBA/PR julgou procedente em parte o lançamento nos termos das ementas a seguir reproduzidas:

"Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário
Ano-calendário: 1998, 1999, 2000, 2001

Ementa: PRESUNÇÃO LEGAL. NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO.
Estando o auto de infração calcado na legislação que colocou os depósitos não comprovados com uma das presunções legalmente admitidas, não há que se falar em nulidade.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10945.005009/2004-32
Acórdão nº. : 104-20.449

EXIGÊNCIA NÃO IMPUGNADA

Considera-se não impugnada a exigência que não esteja expressamente contestada, declarando-se definitiva a exigência.

ARGÜIÇÃO DE ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA DAS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS PARA APRECIÇÃO.

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de argüições de inconstitucionalidade e ilegalidade de atos legais regularmente editados.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. EFEITOS.

As decisões administrativas e as judiciais, não proferidas pelo STF sobre a inconstitucionalidade das normas legais, não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquele objeto da decisão.

SUMULA 182 DO TFR. AUSÊNCIA DE CORRELAÇÃO COM LANÇAMENTOS RELATIVOS A FATOS GERADORES OCORRIDOS SOB A ÉGIDE DE LEGISLAÇÃO SUPERVENIENTE.

A súmula 182 do TFR, tendo sido editada antes do ano de 1988, desserve como parâmetro para decisões a serem proferidas em lançamentos fundados na Lei nº 9.430, de 1996.

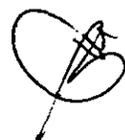
QUEBRA DE SIGILO BANCÁRIO.

Descabe falar em quebra de sigilo bancário se os extratos das contas correntes, objeto da auditoria, foram entregues à fiscalização pelo próprio atuado.

PRÁTICA DE ATO DOLOSO. QUALIFICAÇÃO DA MULTA. PROVA.

A falta de registro na declaração de ajuste anual de rendimentos considerados omitidos por presunção legal (depósitos bancários), ainda que os valores sejam vultosos, não evidencia, por si só, dolo do contribuinte a permitir aplicação de multa qualificada de 150%.

LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DATA DO FATO GERADOR. DECADÊNCIA. Configura-se o lançamento por homologação e ausente dolo do contribuinte, a contagem do prazo decadencial de cinco anos tem início no último dia do ano em que foi praticado o fato jurídico objeto da autuação.





MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10945.005009/2004-32
Acórdão nº. : 104-20.449

MULTA CONFISCATÓRIA.

A multa de ofício é devida em face da infração às regras instituídas pelo Direito Fiscal e, por não constituir tributo, mas penalidade pecuniária prevista em lei, é inaplicável o conceito de confisco previsto no inciso V, do art. 150 da Constituição Federal.

DOS JUROS DE MORA

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios dos débitos para com a Fazenda Nacional serão equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia – Selic para títulos federais, acumulada mensalmente.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF

Ano-calendário: 1998, 1999, 2000, 2001

Ementa: PRESUNÇÕES LEGAIS RELATIVAS. DISTRIBUIÇÃO DO ÔNUS DA PROVA.

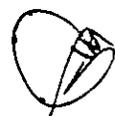
As presunções legais relativas obrigam a autoridade fiscal a comprovar, tão-somente a ocorrência das hipóteses sobre as quais se sustentam as referidas presunções, atribuindo ao contribuinte o ônus de provar que os fatos concretos não ocorreram na forma como presumidos pela lei.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. RECURSOS ORIGINADOS DE EMPRESA ESTABELECIDADA NO EXTERIOR. PROVA.

Deixando o contribuinte de comprovar o ingresso de recursos do exterior, ainda que estes estejam justificados por vendas realizadas e recebidas em reais por empresa sediada no Paraguai, e, principalmente, por não haver sido demonstrado o retorno desses valores ao exterior, não pode ser acatada a alegação de que os depósitos efetuados em contas correntes abertas em bancos brasileiros em nome da pessoa física do sócio, referem-se a recursos da empresa sediada no exterior.

Lançamento Procedente em Parte"

A DRJ/CURITIBA/PR afastou integralmente a exigência, em relação ao ano-calendário de 1998, por considerar que esse período fora alcançado pela decadência antes da ciência do lançamento. O fundamento da decisão recorrida é de que, sendo o IRPF tributo sujeito ao lançamento por homologação, a contagem do prazo decadencial deve reger-se pela regra do art. 150, § 4º, que estabelece como termo de início de contagem do





MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10945.005009/2004-32
Acórdão nº. : 104-20.449

prazo a data do fato gerador. O fato gerador no caso, seria ocorrido em 31 de dezembro de 1998, pois se trata na espécie de fato gerador periódico ou complexo.

Antes porém, a decisão recorrida reduziu o percentual da multa para 75%, por considerar que a fiscalização não demonstrou nos autos a ocorrência de dolo por parte do contribuinte.

Como o total do crédito exonerado ultrapassa o limite de alçada da Delegacia de Julgamento, a DRJ/CURITIBA7PR recorreu de ofício ao este Conselho de Contribuinte, nos termos do art. 34 do Decreto nº 70.235, de 1972, e alterações introduzidas pela Lei nº 8.748, de 1993, e Portaria MF nº 333, de 1997.

Recurso

Não se conformando com a decisão de primeiro grau, da qual tomou ciência em 12/07/2004, o contribuinte apresentou o recurso de fls. 336/378, em 11/08/2004, onde reproduz, em síntese, as mesmas alegações da peça impugnatória.

É o Relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10945.005009/2004-32
Acórdão nº. : 104-20.449

VOTO VENCIDO EM PARTE

Conselheiro PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA, Relator

Aprecio, inicialmente, o recurso de ofício, o qual preenche os requisitos de admissibilidade.

A matéria cinge-se às questões da procedência ou não da exasperação da multa e da contagem do prazo decadencial.

Quanto à primeira questão, não tenho reparos a fazer à decisão primeira instância. Estou de pleno acordo com os fundamentos do voto condutor da decisão recorrida. De fato, a caracterização da fraude depende da identificação de uma ação do Contribuinte, comissiva ou omissiva, com o propósito deliberado e premeditado de produzir um determinado resultado que, no caso, seria escamotear a ocorrência de determinado fato eleito pelo legislador como suficiente para caracterizar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária.

Com efeito, a simples omissão do contribuinte em declarar a ocorrência desse fato não caracteriza a sonegação fiscal ou a fraude. É mera omissão de rendimentos, mero descumprimento de uma obrigação, principal ou acessória. A caracterização da fraude ou sonegação reclama, além dessa omissão, a prática de uma ação dolosa com o objetivo de tentar esconder a própria omissão, objeto do lançamento.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10945.005009/2004-32
Acórdão nº. : 104-20.449

No caso presente, os fundamentos para a aplicação da multa qualificada foram a omissão de uma participação societária em empresa residente no exterior e as vultosas quantias movimentadas em suas contas bancárias.

Ora, a nenhum desses fatos pode-se imputar qualquer propósito de esconder, dolosamente, a ocorrência do fato gerador objeto da ação fiscal. Convém destacar que se cuida aqui de lançamento com base em depósitos bancários de origem não comprovada e, portanto, lançamento por presunção legal de omissão de rendimentos. Note-se que o fato gerador, no caso, é a obtenção de rendimentos que se presume, a partir do fato conhecido, que é a existência de depósitos bancários de origem não comprovada, tenham sido omitidos, e não a própria existência desses depósitos bancários.

Assim, não vejo em que o fato de a omissão na declaração de bens do Contribuinte da referida participação societária e a magnitude dos depósitos bancários possam ser caracterizados como ação ou omissão dolosa nos termos acima referidos. No primeiro caso, não há qualquer relação direta com o lançamento de que se cuida; no segundo caso, os depósitos bancários são a base a partir da qual se presume a ocorrência do fato gerador, e sua magnitude interfere no lançamento apenas para determinar uma maior ou menor base de cálculo para o lançamento, mas não para determinar uma maior ou menor gravidade à infração.

Com esses fundamentos, concordando com a decisão de primeira instância, entendo que descabe a exasperação da multa.

Quanto a decadência, a decisão recorrida, afastada a hipótese de ocorrência de dolo, fraude ou simulação, entendeu que seria aplicável a regra definida no § 4º do art. 150, do CTN para definição do termo de início de contagem do prazo decadencial, isto é, da data do fato gerador.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10945.005009/2004-32
Acórdão nº. : 104-20.449

O fundamento dessa decisão é o de que, sendo o imposto em questão sujeito à modalidade de lançamento por homologação, a contagem do prazo decadencial reger-se-ia pelo art. 150, § 4º do CTN, embora faça a ressalva de que, para tanto, faz-se necessário que tenha havido o prévio pagamento do imposto, o que constatou ter ocorrido na espécie.

Reconheço que essa tem sido uma posição majoritária neste Conselho de Contribuinte, inclusive com variações que dispensam até mesmo a exigência de apuração e pagamento antecipado do imposto, considerando suficiente para determinar a regra de contagem do prazo decadencial a modalidade de lançamento a que o tributo está submetido.

Dirirjo desse entendimento, com o devido respeito aos que assim pensam.

Entendo que o § 4º do art. 150 do CTN não pode ser interpretado senão em conjunto com o *caput* do mesmo artigo. E, assim procedendo, não vislumbro outra possibilidade de interpretação senão a de que o prazo a que se refere o § 4º diz respeito tão-somente ao direito de a Fazenda se manifestar sobre "a atividade exercida pelo obrigado", de apurar e antecipar o pagamento do imposto, "sem prévio exame por parte da autoridade administrativa", homologando-a expressamente ou, se identificadas inexatidões, procedendo à competente revisão e o conseqüente lançamento, se for o caso. O eventual lançamento, portanto, será mera conseqüência dessa revisão. É dizer, a Fazenda tem cinco anos, contados da data do fato gerador para alterar os dados e critérios processados pelo Contribuinte na apuração do imposto devido, que deverá, ainda, ter sido pago. Esgotado esse prazo, esses dados e critérios reputam-se corretos. O que caduca é o direito de evitar essa conseqüência, a de que os critérios adotados pelo Contribuinte na apuração do imposto pago sejam homologados tacitamente.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10945.005009/2004-32
Acórdão nº. : 104-20.449

Vale repetir, o direito que caduca é o direito de revisar o procedimento adotado pelo contribuinte e não o de proceder. Este prazo é regido sempre pela regra do art. 173. O que ocorre é que, sem a revisão não se pode constituir crédito tributário, que seria apurado em decorrência dessa revisão, pela simples razão de que não haverá crédito a ser constituído e não porque decaiu o direito de proceder ao lançamento.

O art. 149, V é claro nesse sentido. Diz o dispositivo mencionado:

"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.

Vale dizer, identificadas inexatidões no procedimento adotado pelo contribuinte no exercício da atividade a que se refere o *caput* do art. 150, e da revisão dessas inexatidões resultar crédito tributário, este deve ser constituído mediante lançamento. Da mesma forma, verificada a omissão por parte do contribuinte, procede-se ao lançamento, se for o caso. Ocorre que, no caso de inexatidões, o § 4º fixa um prazo limite para que a Fazenda proceda a revisão, que é de cinco anos da data do fato gerador. O que, entendo, não ocorre no caso de omissão de rendimentos.

Não se homologa a omissão. O verbete homologar significava reconhecer como válido, aprovar, confirmar um determinado procedimento. Portanto, pressupõe a existência de uma ação prévia, positiva, afirmativa. Pressupõe, ainda, o conhecimento dessa ação e dos seus termos por parte de quem homologa. No caso de que se cuida homologar significa considerar corretos os dados e critérios utilizados na apuração do imposto pago,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10945.005009/2004-32
Acórdão nº. : 104-20.449

tais como rendimentos tributáveis, rendimentos isentos, alíquotas aplicáveis, as deduções e abatimentos, etc.. Ao tomar conhecimento desses dados e critérios utilizados pelo Contribuinte na apuração e pagamento do imposto, a Autoridade Administrativa verifica sua exatidão e homologa o procedimento expressamente, ou não. Não e manifestando sobre eles, ao cabo de cinco anos da data do fato gerador, ocorre a homologação tácita, que sela o fim do direito de a Fazenda verificar a existência de eventuais inexatidões.

Sobre aquilo que foi omitido pelo contribuinte, que não fez parte da apuração do imposto devido e pago, de que a autoridade administrativa não tomou conhecimento, não há falar em homologação. Por conseguinte, não há falar em aplicação do prazo a que se refere o § 4º do art. 150 do CTN.

É como penso e, sendo assim, concluo que, no presente caso, como o lançamento refere-se a omissão de rendimentos apurados com base em depósitos bancários de origem não comprovada, não há falar em homologação. A Fazenda Nacional poderia apurar o crédito tributário e constituí-lo pelo lançamento até o término do prazo de cinco anos, contados do primeiro do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado ou da data da entrega da declaração, se antes desse dia. No caso, como o Contribuinte entregou a declaração referente ao exercício de 1999 em 30/04/1999 (fls.72), o lançamento poderia ter sido concluído, com a ciência ao sujeito passivo, até 30/04/2004. Como a ciência do lançamento ocorreu em 12/04/2004 (fls. 192), o direito da Fazenda Nacional não havia sido alcançado pela decadência.

Ante o exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso de ofício, mantendo apenas a redução da multa para o percentual de 75%.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10945.005009/2004-32
Acórdão nº. : 104-20.449

Recurso voluntário.

O recurso voluntário reúne os pressupostos de admissibilidade previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal e deve, portanto, ser conhecido.

Examino, a restrições levantadas pelo Recorrente quanto à utilização dos dados bancários como base para o lançamento.

De início, como destacado na decisão recorrida, não há falar em quebra de sigilo bancário, já que os documentos bancários foram fornecidos pelo próprio Contribuinte. De qualquer forma, ainda que assim não fosse, entendo que a Fazenda Pública, observados procedimentos definidos na legislação, pode ter acesso às informações bancárias dos contribuintes, independentemente de prévia autorização judicial e, com base nesses dados, pode constituir o crédito tributário pelo lançamento.

Com efeito, se é verdade que o art. 5º, inciso X, da Constituição Federal garante o direito à privacidade, no qual se inclui o sigilo bancário, também é verdade que esse direito não é absoluto e ilimitado, a ponto de se opor aos próprios agentes do Estado, na sua atividade de controle, por exemplo, do cumprimento das obrigações fiscais por parte dos Contribuintes. Isto é, não se pode pretender que o sigilo bancário se preste para acobertar irregularidades passíveis de apuração pelos agentes do Fisco.

O ordenamento jurídico brasileiro, inclusive, embora sempre reconhecendo o sigilo das informações bancárias, tem uma larga tradição em franquear o acesso a essas informações aos agentes do Fisco. Assim, a Lei nº 4.595, de 1964, já prescrevia no seu art. 38, *verbis*:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10945.005009/2004-32
Acórdão nº. : 104-20.449

Lei nº 4.595, de 1964:

"Art. 38 – As instituições financeiras conservarão sigilo em suas operações ativas e passivas e serviços prestados.

(...)

§ 5º Os agentes fiscais tributários do Ministério da Fazenda e dos Estados somente poderão proceder a exames de documentos, livros e registros de contas de depósitos, quando houver processo instaurado e os mesmos forem considerados indispensáveis pela autoridade competente.

§ 6º O disposto no parágrafo anterior se aplica igualmente à prestação de esclarecimentos e informes pelas instituições financeiras às autoridades fiscais, devendo sempre estas e os exames ser conservados em sigilo, não podendo ser utilizados senão reservadamente."

O próprio Código Tributário Nacional, Lei nº 5.172, de 1966, recepcionado pela Constituição de 1988 como lei complementar, expressamente determina que as instituições financeiras devem prestar informações sobre negócios de terceiros, o que, obviamente, inclui as operações financeiras, silenciando, inclusive, sobre a exigência de prévio processo administrativo instaurado:

Lei nº 5.172, de 1966:

"Art. 197 – Mediante intimação escrita, são obrigados a prestar à autoridade administrativa todas as informações de que disponham com relação aos bens, negócios ou atividades de terceiros:

(...)

II – os bancos, casas bancárias, Caixas Econômicas e demais instituições financeiras."





MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10945.005009/2004-32
Acórdão nº. : 104-20.449

Ainda nesse mesmo sentido, foi editada, posteriormente a Lei nº 8.021, de 1990, ampliando, inclusive, o rol das instituições obrigadas a prestar informações ao Fisco:

Lei nº 8.021, de 1990:

"Art. 7º - A autoridade fiscal do Ministério da Economia, Fazenda e Planejamento poderá proceder a exames de documentos, livros e registros das bolsas de valores, de mercadorias, de futuros e assemelhadas, bem como solicitar a prestação de esclarecimentos e informações a respeito de operações por elas praticadas, inclusive em relação a terceiros.

Art. 8º - Iniciado o procedimento fiscal, a autoridade fiscal poderá solicitar informações sobre operações realizadas pelo contribuinte em instituições financeiras, inclusive extratos de contas bancárias, não se aplicando, nesta hipótese, o disposto no art. 38 da Lei nº 4.595, de 31 de dezembro de 1964.

Parágrafo único – As informações, que obedecerão às normas regulamentares expedidas pelo Ministério da Economia, Fazenda e Planejamento, deverão ser prestadas no prazo máximo de dez dias úteis contados da data da solicitação, aplicando-se, no caso de descumprimento desse prazo, a penalidade prevista no § 1º do art. 7º."

Finalmente, a Lei complementar nº 105, de 2001, a qual versa expressamente sobre o dever de sigilo das instituições financeiras em relação às operações financeiras de seus clientes, fez a ressalva quanto ao acesso a essas informações pelos agentes do Fisco, a saber:

Lei Complementar nº 105, de 2001:

"Art. 1º – As instituições financeiras conservarão sigilo em suas operações ativas e passivas e serviços prestados.

(...)

§ 3º Não constitui violação do dever de sigilo:





MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10945.005009/2004-32
Acórdão nº. : 104-20.449

(...)

VI – a prestação de informações nos termos e condições estabelecidos nos artigos 2º, 3º, 4º, 5º, 6º, 7º e 9º desta Lei Complementar.

(...)

Art. 6º As autoridades e os agentes fiscais tributários da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios somente poderão examinar documentos, livros e registros de instituições financeiras, inclusive a contas de depósitos e aplicações financeiras, quando houver processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso e tais exames sejam considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente.

Parágrafo único. O resultado dos exames, as informações e os documentos a que se refere este artigo serão conservados em sigilo, observada a legislação tributária.”

Como se vê, o ordenamento jurídico brasileiro de há muito vem estabelecendo, em caráter sempre excepcional e em determinadas condições previamente estabelecidas, o acesso a informações bancárias dos contribuintes pelos agentes do Fisco. Assim, a legislação brasileira tem, insistentemente, se inclinado no sentido da relativização do alcance do sigilo bancário, prevendo expressamente as situações excepcionais em que se admite a abertura daquelas informações.

Por outro lado, não se deve esquecer que os agentes do Fisco, assim como os auditores do Banco Central do Brasil, e as próprias instituições financeiras, estão sujeitos ao dever de manter sigilo das informações a que tenham acesso em função de suas atividades. Desse modo, a rigor, sequer se pode falar em quebra de sigilo, mas em mera transferência deste.





MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10945.005009/2004-32
Acórdão nº. : 104-20.449

Finalmente, cumpre ressaltar que os dispositivos legais acima transcritos são normas válidas e, portanto, plenamente aplicáveis, eis que não foram declarados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal.

Não há falar, portanto, em violação ilegal ou ilegítima de sigilo bancário, razão pela qual rejeito esta preliminar.

Quanto à aplicação retroativa da Lei Complementar nº 105, de 2001 e a Lei nº 10.174, de 2001, não procedem as alegações da defesa.

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

"Art. 1º O art. 11 da Lei nº 9.311, de 24 de outubro de 1996, passa a vigorar com a seguinte redação:

'Art. 11...

§ 3º A secretaria da Receita Federal resguardará, na forma aplicável à matéria, o sigilo das informações prestadas, facultada sua utilização para instaurar procedimento administrativo tendente a verificar a existência de crédito tributário relativo a impostos e contribuições e para o lançamento, no âmbito do procedimento fiscal, do crédito tributário porventura existente, observado o disposto no art. 42 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1966, e alterações posteriores'."

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

"Art. 11.

(...)

§ 3º A Secretaria da Receita Federal resguardará, na forma da legislação aplicada à matéria, o sigilo das informações prestadas, vedada sua utilização





MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10945.005009/2004-32
Acórdão nº. : 104-20.449

para constituição do crédito tributário relativo a outras contribuições ou impostos."

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

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

Lei nº 5.172, de 1966:

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

§ 1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processo de fiscalização, ampliando os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgando ao crédito maior garantia ou privilégio, exceto, neste último caso, para efeito de atribuir responsabilidade a terceiros."

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





MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10945.005009/2004-32
Acórdão nº. : 104-20.449

Essa questão, inclusive, já foi enfrentada pelo Poder Judiciário que, em sentença proferida pela MM. Juíza Federal Substituta da 16ª Vara Cível Federal em São Paulo, nos autos do Mandado de Segurança nº 2001.61.00.028247-3, assim se posicionou sobre o tema:

"Não há que se falar em aplicação retroativa da Lei nº 10.174/2001, em ofensa ao art. 144 do CTN, na medida em que a lei a ser aplicada continuará sendo aquela lei material vigente à época do fato gerador, no caso, a lei vigente para o IRPJ em 1988, o que não se confunde com a lei que conferiu mecanismos à apuração do crédito tributário remanescente, esta sim promulgada em 2001, visto que ainda não decorreu o prazo decadencial de cinco anos para a Fazenda constituir o crédito previsto no art. 173, I, do Código Tributário Nacional, o que dá ensejo ao lançamento de ofício, garantido pelo art. 149, VIII, parágrafo único do CTN."

Raciocínio análogo se aplica à Lei Complementar nº 105, de 2001 na parte em que essa lei versou sobre o acesso às informações sobre a movimentação financeiras dos contribuintes por parte dos agentes do Fisco.

Aplicável, portanto, na espécie, o disposto no § 1º, do art. 144 do CTN, acima referido.

Assim, rejeito a preliminar de nulidade do lançamento por utilização irregular de dados bancários.

Sobre a arguição de nulidade do lançamento por basear-se esse em mera presunção, cumpre destacar que se cuida, na espécie, de lançamento com base em presunção legal de omissão de rendimentos tendo em vista depósitos bancários de origem não comprovada. Assim, o fato gerador, no caso, não são os próprios depósitos bancários, mas os rendimentos que se presume, a partir deles, tenham sido obtidos pela Contribuinte e não oferecidos à tributação. Portanto, qualquer esforço da defesa em tentar demonstrar que



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10945.005009/2004-32
Acórdão nº. : 104-20.449

depósitos bancários, por si só, não constituem renda ou fato gerador do imposto de renda e que não resta comprovado nos autos a ocorrência de omissão de rendimentos, em nada lhe aproveita.

Com efeito, de fato, depósitos bancários não se constituem renda ou proventos. Todavia, a existência de tais depósitos foi eleita pela legislação como evento, que caso demonstrado, autoriza a conclusão de que o Contribuinte auferiu renda ou proventos os quais não ofereceu à tributação.

Como se sabe, a presunção legal opera no sentido de permitir que, a partir de um fato conhecido se possa inferir a ocorrência de um outro fato, este desconhecido. No caso, verificada a existência de depósitos/créditos bancários cuja origem o contribuinte, regularmente intimado, não logra comprova, fica o Fisco legalmente autorizado a presumir que tais depósitos/créditos são originários de rendimentos subtraídos ao crivo da tributação, salvo prova em contrário. Inverte-se, assim, o ônus da prova.

A prova da origem dos depósitos deve ser inequívoca, que demonstre de forma clara e individualizadamente de onde se originaram os recursos aportados para a conta bancária do contribuinte. Só essa comprovação pode afastar a presunção legal de omissão de rendimentos. Não basta a indicação genérica, desacompanhada de prova competente, do exercício de atividade, pelo próprio contribuinte ou por terceiros, que poderia ter gerado recursos suficientes para justificar os depósitos.

Compete ao Fisco demonstrar que o Contribuinte teve depósitos/créditos bancários cuja origem não comprova. Não precisa comprovar que omitiu rendimentos. Tal prova inverte-se contra o contribuinte que precisa demonstrar que o fato presumido não se verificou.





MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10945.005009/2004-32
Acórdão nº. : 104-20.449

No presente caso, o Recorrente alega que os valores depositados em sua conta eram provenientes de receitas de sua empresa sediada no exterior. Tal alegação, todavia, não vem acompanhada de qualquer elemento de prova que a corrobore.

Sendo assim, não procede a arguição de nulidade pelo fato de o lançamento ter sido feito por mera presunção, posto que tal procedimento está expressamente autorizado na legislação.

Quanto ao mérito, como acima referido, o Contribuinte limita-se a afirmar que os depósitos/créditos decorrem de receitas da empresa de que é sócio, na cidade de Punta Del Este, porém não traz qualquer elemento de prova que corrobore tal afirmação.

Cumprido destacar que a comprovação nesse caso deveria ser tal que vinculasse, de forma individualizada, os créditos/depósitos à determinadas origens, não bastando a simples indicação genérica de uma atividade que, em tese, poderia se constituir em fonte desses recursos.

Sem comprovação da origem dos créditos/depósitos, paira incólume a presunção legal e omissão de rendimento.

Quanto à cobrança dos juros de mora, o fundamento legal da exigência, conforme explicitado no Auto de Infração, é o art. 61, § 3º, da Lei nº 9.430, 1996, que transcrevo abaixo:

Lei nº 9.430, de 1996:

"Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10945.005009/2004-32
Acórdão nº. : 104-20.449

previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

(...)

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. "

O § 3º do art. 5º refere-se expressamente à taxa Selic.

Ao contrário do que alega a recorrente, portanto, a exigência dos juros Selic está expressamente prevista em normas validamente inserida no ordenamento jurídico brasileiro e em relação às quais não consta declaração definitiva de inconstitucionalidade pelos Tribunais Superiores.

Por outro lado, este Conselho não se ocupa do exame da eventual inconstitucionalidade de normas legais. Isto porque os órgãos administrativos judicantes estão impedidos de declarar a inconstitucionalidade de lei ou regulamento, matéria de competência exclusiva do Poder Judiciário.

Finalmente, insurge-se o Contribuinte contra a multa de ofício por considerá-la, pela sua magnitude, confiscatória. Quanto a essa questão, cumpre acentuar que o fundamento legal da aplicação da penalidade é o art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, *verbis*:

Lei nº 9.430, de 1996:

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





MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10945.005009/2004-32
Acórdão nº. : 104-20.449

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

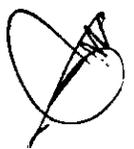
Deve-se destacar, de pronto, que refoge a este colegiado competência para apreciar alegações de inconstitucionalidade de lei, matéria reservada ao poder judiciário.

De qualquer forma, convém esclarecer, conforme muito bem demonstrado na decisão recorrida, que o princípio do não confisco insculpido na Constituição, em seu art. 150, IV, dirige-se ao legislador infraconstitucional e não à Administração Tributária, que não pode furtar-se à aplicação da norma, baseada em juízo subjetivo sobre a natureza confiscatória da exigência prevista em lei.

Ademais, tal princípio não se aplica às multas, conforme entendimento já consagrado na jurisprudência administrativa, como exemplificam as ementas a seguir reproduzidas:

"CONFISCO – A multa constitui penalidade aplicada como sanção de ato ilícito, não se revestindo das características de tributo, sendo inaplicável o conceito de confisco previsto no inciso IV do artigo 150 da Constituição Federal (Ac. 102-42741, sessão de 20/02/1998).

MULTA DE OFÍCIO – A vedação ao confisco, como limitação ao poder de tributar, restringe-se ao valor do tributo, não extravasando para o percentual aplicável às multas por infrações à legislação tributária. A multa deve, no entanto, ser reduzida aos limites impostos pela Lei nº 9.430/96, conforme preconiza o art. 112 do CTN (Ac. 201-71102, sessão de 15/10/1997)."





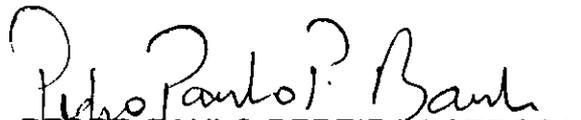
MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10945.005009/2004-32
Acórdão nº. : 104-20.449

Não há reparos a fazer ao lançamento, portanto, quanto esse aspecto.

Ante todo o exposto, VOTO no sentido de dar provimento parcial ao recurso de ofício, mantendo apenas a redução da multa de ofício para o percentual de 75% e, quanto ao recurso voluntário, rejeitar as preliminares e, no mérito, negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões (DF), em 23 de fevereiro de 2005


PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10945.005009/2004-32
Acórdão nº. : 104-20.449

VOTO VENCEDOR-RECURSO DE OFÍCIO

Conselheiro NELSON MALLMANN, Redator-designado

Com a devida vênia do nobre relator da matéria, Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa, permito-me divergir, de forma parcial, de seu voto no que tange ao Recurso de Ofício.

Defende o Conselheiro Relator a tese de que o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue com o decurso do prazo de cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado, antecipando-se esse prazo para a data em que o contribuinte apresentou a declaração.

Defende a decisão de Primeira Instância a tese de que configura-se o lançamento por homologação e ausente dolo do contribuinte, a contagem do prazo decadencial de cinco anos tem início no último dia do ano em que foi praticado o fato jurídico objeto da autuação.

Fico com a decisão de Primeira Instância já que estou filiado a corrente que entende que a modalidade de lançamento a que se sujeita o imposto sobre a renda de pessoas físicas é a do lançamento por homologação, cujo marco inicial para a contagem do prazo decadencial é 31 de dezembro do ano-calendário em discussão (fato gerador do imposto).



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10945.005009/2004-32
Acórdão nº. : 104-20.449

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

Deve ser esclarecido, que os fatos geradores das obrigações tributárias são classificados como instantâneos ou completivos. O fato gerador instantâneo, como o próprio nome revela, dá nascimento à obrigação tributária pela ocorrência de um acontecimento, sendo este suficiente por si só (imposto de renda na fonte). Em contraposição, os fatos geradores completivos são aqueles que se completam após o transcurso de um determinado período de tempo e abrangem um conjunto de fatos e circunstâncias que, isoladamente considerados, são destituídos de capacidade para gerar a obrigação tributária exigível. Este conjunto de fatos se corporifica, depois de determinado lapso temporal, em um fato imponível. Exemplo clássico de tributo que se enquadra nesta classificação de fato gerador completivo é o imposto de renda da pessoa física, apurado no ajuste anual.

Aliás, a despeito da inovação introduzida pelo artigo 2º da Lei nº 7.713, de 1988, pelo qual estipulou-se que “o imposto de renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, a medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem recebidos”, há que se ressaltar a relevância dos arts. 24 e 29 deste mesmo diploma legal e dos arts. 12 e 13 da Lei nº 8.383, de 1991 mantiveram o regime de tributação anual (fato gerador complexo) para as pessoas físicas.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10945.005009/2004-32
Acórdão nº. : 104-20.449

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

Em relação ao cômputo mensal do prazo decadencial, observe-se que a Lei nº 7.713, de 1988, instituiu, com relação ao imposto de renda das pessoas físicas, a tributação mensal à medida que os rendimentos forem auferidos. Contudo, embora devido mensalmente, quando o sujeito passivo deve apurar e recolher o imposto de renda, o seu fato gerador continuou sendo anual. Durante o decorrer do ano-calendário o contribuinte antecipa, mediante a retenção na fonte ou por meio de pagamentos espontâneos e obrigatórios, o imposto que será apurado em definitivo quando da apresentação da Declaração de Ajuste Anual, nos termos, especialmente, dos artigos 9º e 11 da Lei nº 8.134, de 1990. É nessa oportunidade que o fato gerador do imposto de renda estará concluído. Por ser do tipo complexo, segundo a classificação doutrinária, o fato gerador do imposto de renda surge completo no último dia do exercício social. Só então o contribuinte pode realizar os devidos ajustes de sua situação de sujeito passivo, considerando os rendimentos auferidos, as despesas realizadas, as deduções legais por dependentes e outras, as antecipações feitas e, assim, realizar a Declaração de Imposto de Renda a ser submetida à homologação do Fisco.

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10945.005009/2004-32
Acórdão nº. : 104-20.449

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

Desta forma, após a análise dos autos, tenho para mim que está extinto o direito da Fazenda Pública de constituir crédito tributário, relativo ao exercício de 1999, ano-calendário de 1998, já que atualmente, após anos de debate, acompanho a corrente que entende que o lançamento na pessoa física se dá por homologação, cujo marco inicial da contagem do prazo decadencial é 31 de dezembro do ano-calendário em que ocorreu o fato gerador do imposto de renda questionado, ou seja, o fisco teria prazo legal até 31/12/03, para formalizar o crédito tributário discutido neste exercício.

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

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

É sabido, que são utilizados, na cobrança de impostos e/ou contribuições, tanto o lançamento por declaração quanto o lançamento por homologação. Aplica-se o lançamento por declaração (artigo 147 do Código Tributário Nacional) quando há participação da administração tributária com base em informações prestadas pelo sujeito



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10945.005009/2004-32
Acórdão nº. : 104-20.449

passivo, ou quando, tendo havido recolhimentos antecipados, é apresentada a declaração respectiva, para o justo final do tributo efetivamente devido, cobrando-se as insuficiências ou apurando-se os excessos, com posterior restituição.

Por outro lado, nos precisos termos do artigo 150 do CTN, ocorre o lançamento por homologação quando a legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, a qual, tomando conhecimento da atividade assim exercida, expressamente a homologa. Inexistindo essa homologação expressa, ocorrerá ela no prazo de 05(cinco) anos, a contar do fato gerador do tributo. Com outras palavras, no lançamento por homologação, o contribuinte apura o montante e efetua o recolhimento do tributo de forma definitiva, independentemente de ajustes posteriores.

Neste ponto está a distinção fundamental entre uma sistemática e outra, ou seja, para se saber o regime de lançamento de um tributo, basta compulsar a sua legislação e verificar quando nasce o dever de cumprimento da obrigação tributária pelo sujeito passivo: se dependente de atividade da administração tributária, com base em informações prestadas pelos sujeitos passivos – lançamento por declaração, hipótese em que, antes de notificado do lançamento, nada deve o sujeito passivo; se, independente do pronunciamento da administração tributária, deve o sujeito passivo ir calculando e pagando o tributo, na forma estipulada pela legislação, sem exame do sujeito ativo – lançamento por homologação, que, a rigor técnico, não é lançamento, porquanto quando se homologa nada se constitui, pelo contrário, declara-se à existência de um crédito que já está extinto pelo pagamento.

Por decadência entende-se a perda do direito de o fisco constituir o crédito tributário, pelo lançamento.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo n.º : 10945.005009/2004-32
Acórdão n.º : 104-20.449

Neste aspecto a legislação de regência diz o seguinte:

Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional:

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

...

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

...

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

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

...

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

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

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

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10945.005009/2004-32
Acórdão nº. : 104-20.449

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento."

Depreende-se, desse texto, que o prazo decadencial é único, ou seja, de cinco anos e o tempo final é um só, o da data da notificação regular do lançamento, porém, o termo inicial, ou seja, a data a partir da qual flui a decadência é variável, como se observa abaixo:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (CTN, art. 173, item I);

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal o lançamento anteriormente efetuado (CTN, art. 173, item II);

III - da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento (CTN, art. 173, parágrafo único);

IV - da data da ocorrência do fato gerador, nos tributos cujo lançamento normalmente é por homologação (CTN, art. 150, § 4º);

V - da data em que o fato se tornou acessível para o fisco, na ocorrência de dolo, fraude ou simulação, quando o lançamento normal do tributo é por homologação (CTN, art. 149, inciso VII e art. 150, § 4º).



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10945.005009/2004-32
Acórdão nº. : 104-20.449

Pela regra geral (art. 173, I), o termo inicial do lustro decadencial é o 1º dia do exercício seguinte ao exercício em que o lançamento poderia ter sido efetuado (contribuinte omissos na entrega da declaração de rendimentos).

O parágrafo único do artigo 173 do CTN altera o termo inicial do prazo para a data em que o sujeito passivo seja notificado de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento. É claro que esse parágrafo só tem aplicação quando a notificação da medida preparatória é efetivada dentro do 1º exercício em que a autoridade poderia lançar.

Já pelo inciso II do citado artigo 173 se cria uma outra regra, segundo a qual o prazo decadencial começa a contar-se da data da decisão que anula o lançamento anterior, por vício de forma.

Assim, em síntese, temos que o lançamento só pode ser efetuado dentro de cinco anos, contados de 1º de janeiro do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, a menos que nesse dia o prazo já esteja fluindo pela notificação de medida preparatória, ou o lançamento tenha sido, ou venha a ser, anulado por vício formal, hipótese em que o prazo fluirá a partir da data de decisão.

Se tratar de revisão de lançamento, ela há de se dar dentro do mesmo quinquênio, por força da norma inscrita no parágrafo único do artigo 149.

É inconteste que o Código Tributário Nacional e a lei ordinária asseguram à Fazenda Nacional o prazo de cinco (cinco) anos para constituir o crédito tributário.

Como se vê a decadência do direito de lançar se dá, pois, com o transcurso do prazo de cinco anos contados do termo inicial que o caso concreto recomendar.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10945.005009/2004-32
Acórdão nº. : 104-20.449

Há tributos e contribuições cuja legislação atribui ao sujeito passivo o dever de efetuar o pagamento antes que a autoridade o lance. O pagamento se diz, então, antecipado e a autoridade o homologará expressamente ou tacitamente, pelo decurso do prazo de cinco anos contados do fato gerador.

Assim, sendo exceção o recolhimento antecipado, fixou o CTN, também, regra excepcional de tempo para a prática dos atos da administração tributária, onde os mesmos cinco anos, da regra geral (art. 173 do CTN), já não mais dependem de uma carência inicial para o início da contagem, uma vez que não se exige a prática de atos administrativos prévios. Ocorrido o fato gerador, já nasce para o sujeito passivo à obrigação de apurar e liquidar o tributo, sem qualquer participação do sujeito ativo que, de outra parte, já tem o direito de investigar a regularidade dos procedimentos adotados pelo sujeito passivo a cada fato gerador, independente de qualquer informação ser-lhe prestada.

Ora, próprio CTN fixou períodos de tempo diferenciados para atividade da administração tributária. Se a regra era o lançamento por declaração, que pressupunha atividade prévia do sujeito ativo, determinou o art. 173 do CTN, que o prazo quinquenal teria início a partir "do dia primeiro do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado", imaginando um tempo hábil para que as informações pudessem ser compulsadas e, com base nelas, preparando o lançamento. Essa é a regra básica da decadência.

De outra parte, sendo exceção o recolhimento antecipado, fixou o CTN, também, regra excepcional de tempo para a prática dos atos da administração tributária, onde os mesmos cinco anos já não mais dependem de uma carência para o início da contagem, uma vez que não se exige a prática de atos administrativos prévios. Ocorrido o fato gerador, já nasce para o sujeito passivo à obrigação de apurar e liquidar o crédito



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10945.005009/2004-32
Acórdão nº. : 104-20.449

tributário, sem qualquer participação do sujeito ativo que, de outra parte, já tem o direito de investigar a regularidade dos procedimentos adotados pelo sujeito passivo a cada fato gerador, independente de qualquer informação ser-lhe prestada. É o que está expresso no § 4º, do artigo 150, do CTN.

Nesta ordem, refuto, também, o argumento daqueles que entendem que só pode haver homologação se houver pagamento e, por conseqüência, como o lançamento efetuado pelo fisco decorre da falta de recolhimento de imposto de renda, o procedimento fiscal não mais estaria no campo da homologação, deslocando-se para a modalidade de lançamento de ofício, sempre sujeito à regra geral de decadência do art. 173 do CTN.

É fantasioso. Em primeiro lugar, porque não é isto que está escrito no caput do art. 150 do CTN, cujo comando não pode ser sepultado na vala da conveniência interpretativa, porque, queiram ou não, o citado artigo define com todas as letras que “o lançamento por homologação ... opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa”.

O que é passível de ser ou não homologada é a atividade exercida pelo sujeito passivo, em todos os seus contornos legais, dos quais sobressaem os efeitos tributários. Limitar a atividade de homologação exclusivamente à quantia paga significa reduzir a atividade da administração tributária a um nada, ou a um procedimento de obriedade absoluta, visto que toda quantia ingressada deveria ser homologada e, a contrário sensu, não homologando o que não está pago.

Em segundo lugar, mesmo que assim não fosse, é certo que a avaliação da suficiência de uma quantia recolhida implica, inexoravelmente, no exame de todos os fatos sujeitos à tributação, ou seja, o procedimento da autoridade administrativa tendente à



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10945.005009/2004-32
Acórdão nº. : 104-20.449

homologação fica condicionado ao "conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, na linguagem do próprio CTN.

Faz-se necessário lembrar que a homologação do conjunto de atos praticados pelo sujeito passivo não é atividade estranha à fiscalização federal.

Ora, quando o sujeito passivo apresenta declaração com prejuízo fiscal num exercício e a fiscalização reconhece esse resultado para reduzir matéria a ser lançada em período subsequente, ou no mesmo período-base, ou na área do IPI, com a apuração de saldo credor num determinado período de apuração, o que traduz inexistência de obrigação a cargo do sujeito passivo. Ao admitir tanto a redução na matéria lançada como a compensação de saldos em períodos subsequentes, estará a fiscalização homologando aquele resultado, mesmo sem pagamento.

Assim, não tenho dúvidas de que a base de cálculo da declaração de rendimentos de pessoa física abrange todos os rendimentos tributáveis, não tributáveis e tributados exclusivamente na fonte recebidos durante o ano-calendário. Desta forma, o fato gerador do imposto apurado relativamente aos rendimentos sujeitos ao ajuste anual se perfaz em 31 de dezembro de cada ano.

O tributo oriundo de imposto de renda pessoa física, a partir do ano-calendário de 1990, se encaixa na regra do art. 150 do CTN, onde a própria legislação aplicável (Lei n.º 8.134/90) atribui aos contribuintes o dever, quando for o caso, da declaração anual, onde os recolhimentos mensais do imposto constituem meras antecipações por conta da obrigação tributária definitiva, que ocorre no dia 31 de dezembro do ano-base, quando se completa o suporte fático da incidência tributária.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
QUARTA CÂMARA

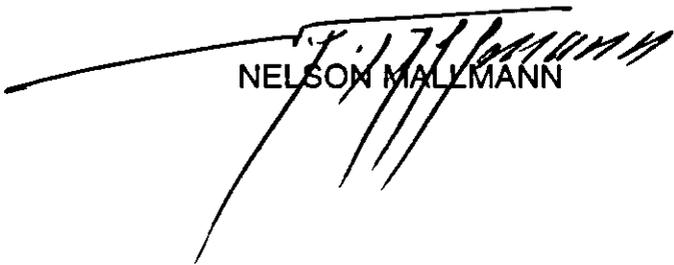
Processo nº. : 10945.005009/2004-32
Acórdão nº. : 104-20.449

É da essência do instituto da decadência a existência de um direito não exercitado pela inércia do titular desse direito, num período de tempo determinado, cuja consequência é a extinção desse direito.

Em assim sendo, não está correto a Fazenda Nacional constituir crédito tributário com base em imposto de renda pessoa física, relativo ao ano-calendário de 1998. O prazo quinquenal para que o fisco promovesse o lançamento tributário relativo aos fatos geradores ocorridos em 1998, começou, então, a fluir em 31/12/98, exaurindo-se em 31/12/03, tendo o suplicante tomado ciência do lançamento, em 12/04/04, conforme consta às fls. 192, estava, na data da ciência, decaído o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário relativo a este exercício.

Assim sendo e considerando que todos os elementos de prova que compõe a presente lide foram objeto de cuidadoso exame por parte da autoridade julgadora de Primeira Instância e que a mesma deu correta solução à demanda, aplicando a legislação de regência à época da ocorrência do fato gerador, fazendo prevalecer à justiça tributária, VOTO pelo conhecimento do presente recurso de ofício, e, no mérito, NEGO provimento.

Sala das Sessões - DF, em 23 de fevereiro de 2005


NELSON MALLMANN